

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/37/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7016201315  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7016201315.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: VISK, s.r.o., so sídlom Národná trieda 39, Košice, IČO: 36 600 881, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104231520/2016 zo dňa 4. novembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/126/2016- 42 zo dňa 20. novembra 2019, takto

### r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 7S/126/2016-42 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 „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 104231520/2016 zo dňa 4. novembra 2016, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Košice č. 1416632/2016 zo dňa 8. augusta 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému plnú náhradu trov konania.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 104231520/2016 zo dňa 4. novembra 2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1416632/2016 zo dňa 8. augusta 2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 54 260,31 € a zároveň mu bol znížený nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 58 242,65 € na sumu 3 982,34 €.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2007, o výsledku ktorej vyhotovil dňa 11. júna 2008 protokol a jeho Dodatok č. 1 zo dňa 2. júla 2008. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 695/231/58219/2008/Dub zo dňa 14. júla 2008, ktorým znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie o sumu 1 634 646,- Sk. O odvolaní žalobcu podanom proti tomuto rozhodnutiu správcu dane rozhodlo Daňové riaditeľstvo rozhodnutím zo dňa 12. novembra 2008, ktorým potvrdilo napadnuté rozhodnutie. Následne krajský súd rozsudkom č.k. 7S/6/2009-56 zo dňa 10. júna 2009 zrušil toto rozhodnutie odvolacieho správneho orgánu z dôvodu, že odvolanie žalobcu bolo podané oneskorene.

4. V napadnutom rozhodnutí ďalej žalovaný poukázal na to, že dňa 15. augusta 2011 podal žalobca žiadosť o obnovu predmetného konania, ktorú správca dane rozhodnutím č. 695/321/84432/2011/Eá,Pá zo dňa 5. októbra 2011 zamietol. Žalovaný rozhodnutím č. 1020503/1/562603-1191824/2012/4897 dňa 3. októbra 2012 zmenil toto rozhodnutie správcu dane a obnovu predmetného konania povolil v rozsahu preverenia zdaniteľných obchodov deklarovaných faktúrami č. 10070013 zo dňa 8. marca 2007, č. 10070015 zo dňa 14. marca 2007, č. 10070016 zo dňa 22. marca 2007 a č. 10070017 zo dňa 28. marca 2007 od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o.. V rámci konania o povolení obnovy predmetného konania žalovaný zistil, že v zdaňovacích obdobiach máj 2007 a marec 2007 ide o skutkovo zhodné prípady a dospel k záveru, že námietky a dôvody, uvedené v odvolaní a v žiadosti žalobcu zakladali dôvody uvedené v § 51 ods. 1 písm. b/ zákona o správe daní na povolenie obnovy konania.

5. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia taktiež uviedol, že správca dane na základe povolenej obnovy konania vykonal dokazovanie v rozsahu preverenia zdaniteľných obchodov deklarovaných faktúrami č. 10070013, č. 10070015, č. 10070016 a č. 10070017 od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., a vydal rozhodnutie č. 9801403/5/5143201/2013/Pet, Eck zo dňa 18. novembra 2013, ktorým určil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 54 260,31 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/139456/2014/4897 zo dňa 17. marca 2014 zrušil toto rozhodnutie správcu dane na základe žalobcom podaného odvolania z dôvodu, že jeho názor nebol v súlade s právnym názorom, uvedeným v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydanom v konaní pod sp.zn. 6Sžf/39/2011 konštatujúc, že správca dane nepreukázal, že objektívne skutočnosti týkajúce sa sporných obchodov boli zistené a najmä vyhodnotené tak, aby boli nespochybniteľným podkladom pre vyvodenie záverov o porušení § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 67 ods. 1 a 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane po doplnení dokazovania v naznačenom smere vydal rozhodnutie č. 1416632/2016 zo dňa 8. augusta 2016, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2007 zo 4 faktúr od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., za rýdze zlato Au rýdzosť 999/1000. Išlo o faktúry č. 10070013 zo dňa 8. marca 2007 (základ dane 2 146 400,- Sk, DPH 407 816,- Sk), č. 10070015 zo dňa 14. marca 2007 (základ dane 2 175 000,- Sk, DPH 413 250,- Sk), č. 10070016 zo dňa 22. marca 2007 (základ dane 2 144 000,- Sk, DPH 407 360,- Sk) a č. 10070017 zo dňa 28. marca 2007 (základ dane 2 138 000,- Sk, DPH 406 220,- Sk). Z dokladov predložených v rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že predmetné zlato mal žalobca nakúpiť od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., na základe kúpnej zmluvy č. 01/2007/VISK zo dňa 15. januára 2007, uvedených faktúr, objednávok, protokolov o odovzdaní a prevzatí tovaru a vykonaní kontroly rýdzosti a množstva dodávaného tovaru, príslušných certifikátov a následne ho predajť do Českej republiky spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o., ako to vyplýva z faktúr č. OF20071007 zo dňa 8. marca 2007, č. OF20071008 zo dňa 14. marca 2007, č. OF20071009 zo dňa 22. marca 2007 a č. OF20071010 zo dňa 28. marca 2007, ako predaj oslobodený od DPH v zmysle § 43 zákona o DPH. Táto spoločnosť časť tohto tovaru odpredala späť na Slovensko spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o., a časť spoločnosti IDEA-W, s.r.o., ktorá však za príslušné zdaňovacie obdobie nepriznala žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z Čiech.

6. Žalovaný poukázal na to, že správca dane z dôkazov zabezpečených počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a v obnovenom konaní zistil nasledovný reťazec nákupu a predaja zlata: RESTAR TRANS, s.r.o., - ALHALA s.r.o., - PNEU-VAN, s.r.o., - UNION STEEL, s.r.o., - Tatra

Trade Corporation, s.r.o., - VISK, s.r.o., - EUROPA GOLD, s.r.o., - RESTAR TRANS, s.r.o., a IDEA-W, s.r.o. Zistil tak, že fakturačný reťazec je uzatvoreným kruhom, v ktorom bolo deklarovane dodávanie tovaru od prvého dodávateľa, cez ďalších deklarovanych obchodnikov späť k tomu istému prvému zistenému dodávateľovi v reťazci, z čoho je zrejmé, že uvedený reťazec vykazuje typické znaky karuselového obchodovania. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia podrobne popísal priebeh dokazovania pred správcou dane ako aj zistenia z tohto dokazovania, ktoré boli podkladom pre vydanie preskúmaného rozhodnutia správcu dane.

7. Z predloženého spisového materiálu žalovaný zistil, že správca dane v tomto prípade skúmal uskutočnenie deklarovanych zdaniteľnych obchodov nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu s formálnym stavom a postupoval pritom v súlade s § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Zistil, že cieľom daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2007 a následného vyrubovacieho konania bolo využitie všetkých zákonom získaných dôkazov vedúcich k správne vyrubeniu dane, ako aj ochrana záujmov štátov pri zachovaní práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Konštatoval, že ak si daňový subjekt - žalobca v zdaňovacom období marec 2007 uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., musel byť schopný preukázať, že deklarovane zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako to uviedol v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobca preukázal nadobudnutie tovaru - zlata od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., iba listinnými dôkazmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal. Predložil iba dôkazy formálnej povahy, ktoré by vo všeobecnosti obstáli len za situácie, že obchodné transakcie nevykázali žiadne pochybnosti u správcu dane. Keďže deklarovane zdaniteľné obchody nezodpovedali bežným obchodným zvyklostiam, správca dane mal oprávnené pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré predložil žalobca a vyzýval ho k preukázaniu toho, čo uvádzal v daňovom priznaní.

8. Žalovaný ďalej uviedol, že pri preverovaní splnenia podmienok pre odpočítanie dane v predmetnom zdaňovacom období vychádzal správca dane z konkrétnej faktúry a z dokladov, ktoré k nej boli predložené, z dôkazov, ktoré zabezpečil v spolupráci s inými správcami dane, s orgánmi činnými v trestnom konaní, ako aj žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, nazeraním do spisov súvisiacich daňových subjektov, pričom ako jeden z dôkazov využil výpoveď svedka JUDr. G. V., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., a to v zápisnici o výsluchu svedka ČVS: PPZ-191/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24. júla 2014, spísanej Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície expozitúra Východ, Košice, bez prítomnosti správcu dane, ako aj žalobcu, výpoveď tohto svedka zo dňa 19. septembra 2014, realizovanú za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu, kde svedok do zápisnice uviedol, že v celom rozsahu trvá na výpovedi, ktorú učinil dňa 24. júla 2014 a že obchody tak, ako ich popísal v uvedenej zápisnici prebiehali vo všetkých obdobiach a v prípadoch, kde bola dodávateľom spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., UNION STEEL, s.r.o., a odberateľom bola spoločnosť VISK, s.r.o., (žalobca). V danom období spoločnosť UNION STEEL, s.r.o., svojimi fiktívnymi faktúrami o dodaní zlata znižovala vzniknutú daňovú povinnosť v spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o.. Menovaný svedok opätovne potvrdil, že každý nákup od Schoeller Münzhandel GmbH Wien bol realizovaný takým spôsobom, že on a p. N. fyzicky prevzali zlato, ale daňový doklad bol vystavený po dohode s pracovníkom p. M. bez uvedenia odberateľa, čo vopred účelovo dohodli, aby tieto daňové doklady o nákupe mohli poskytnúť spoločnostiam, ktoré znižovali vzniknutú daňovú povinnosť v danom období v spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o.. V tomto prípade to bola spoločnosť UNION STEEL, s.r.o., pričom on a p. N.K. nemali vedomosť, či si H. R. tieto faktúry účtoval priamo v spoločnosti UNION STEEL, s.r.o., alebo ich poskytol iným účelovým spoločnostiam, ktoré fakturačne vstupovali do UNION STEEL, s.r.o. Väčšinou v deň nákupu zlata z Rakúska p. V. a p. N. tento tovar odovzdali v spoločnosti ZLATOKOV, spol. s.r.o., pričom po dodaní tovaru vystavili faktúry a preberacie protokoly od Tatra Trade Corporation, s.r.o., na ZLATOKOV, spol. s.r.o., a až následne (spätne) vystavovali faktúry z UNION STEEL, s.r.o. na Tatra Trade Corporation, s.r.o. Vo vzťahu k fakturácii medzi Tatra Trade Corporation, s.r.o., a žalobcom svedok uviedol, že v období 1 - 8/2007 tovar, uvedený na faktúrach v roku 2007 nikdy reálne neexistoval a nikdy nebol reálne dodaný tak, ako to

popísal v zápisnici zo dňa 24. júla 2014. Na otázku zástupcu žalobcu svedok G. V. uviedol, že od novembra 2013 sa rozhodol na základe vlastného rozhodnutia k veci vypovedať pravdivo tak, ako sa jednotlivé skutkové okolnosti stali s tým, že všetky predchádzajúce výpovede boli účelové tak, ako to mali dohodnuté s obchodnými partnermi pre prípad daňových konaní a vypočítavania pred orgánmi činnými v trestnom konaní. Uvedený svedok vysvetlil, akou formou dostal daňový subjekt VISK, s.r.o., 4% zo základu dane z každej faktúry vystavenej od Tatra Trade Corporation, s.r.o., na základe ktorej jej vznikol nárok na odpočítanie DPH a táto spoločnosť získavala po odpočítaní nákladov na optimalizáciu DPH približne 5% zo základu dane, keďže si vzniknutú daňovú povinnosť, ktorá vznikla predajom spoločnosti žalobcu ponížila fiktívnymi faktúrami od UNION STEEL, s.r.o., a uviedol, že p. L. vyplatil 15% fakturovanej DPH. Cena tovaru bez DPH žalobcom nikdy reálne vyplatená nebola a na fingované úhrady vzájomných faktúr sa využívali príjmové a výdavkové pokladničné bloky, alebo čiastkové úhrady boli platené prostredníctvom bankových úhrad peniazmi, ktoré dostal žalobca od svojho českého odberateľa, ktorému ich za týmto účelom poskytol G. V.. A takto sa vrátili do Tatra Trade Corporation, s.r.o.

9. Žalovaný považoval námietky, týkajúce sa hodnotenia, resp. nehodnotenia výpovedí G. V. správcu dane za neopodstatnené, pretože závery správcu dane zodpovedajú zásade voľného hodnotenia dôkazov a zásade objektívnej pravdy, pričom výpovede menovaného svedka boli jedným z rozhodujúcich, ale nie jediným dôkazom zabezpečeným a hodnoteným správcu dane. Konanie správcu dane pri zabezpečení dôkazov bolo podľa žalovaného v súlade s procesnoprávnou normou a výsledky šetrenia bolo možné použiť ako dôkazy zaobstarané v súlade s § 24 Daňového poriadku. Hodnotenie správcu dane vychádzalo z faktov a dôkazov získaných z rôznych zdrojov. To svedčí o objektivite vykonaného dokazovania a z neho vyplývajúcich logických záverov správcu dane. Tento počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní získal dostatok dôkazov o jednotlivých spoločnostiach zapojených do obchodovania so zlatom a o samostatnom predmete fakturácie, ktoré hodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a výpovede bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., potvrdili správnosť dokazovania vedeného správcu dane, ako aj správnosť vyvođených záverov o tom, že nedošlo k dodaniu zlata fakturovaného v reťazci spoločností RESTAR TRANS, s.r.o., - ALHALA s.r.o., - PNEU-VAN, s.r.o., - UNION STEEL, s.r.o., - Tatra Trade Corporation, s.r.o., - VISK, s.r.o., - EUROPA GOLD, s.r.o., - RESTAR TRANS, s.r.o. a IDEA-W, s.r.o..

10. Žalovaný k námietkam týkajúcim sa rozporov vo výpovediach svedka G. V. uviedol, že namietané rozpory nie sú takými skutočnosťami, ktoré by mali rozhodujúci vplyv na závery správcu dane. Týmito tvrdeniami sa žalobca snažil preukázať nesprávnosť hodnotenia správcu dane a spochybníť pravdivosť tvrdení svedka, ale tieto tvrdenia žalobcu nie sú schopné preukázať reálne dodanie fakturovaného tovaru. Svedok potvrdil, že žalobca bol do obchodov so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., zapojený od januára 2007 (je zrejmé, že odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., si uplatňoval už v zdaňovacích obdobiach január až august 2007) a že zlato fakturované žalobcovi reálne neexistovalo (zlato, ktoré zabezpečil G. V. od Rakúskej spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH bolo dodávané spoločnosti ZLATOKOV, spol. s.r.o., a nie žalobcovi - VISK, s.r.o.).

11. K námietke týkajúcej sa spochybnenia pravdivosti tvrdení G. V. žalovaný uviedol, že G. V. popísal finančné toky a spôsoby fakturácie a úhrad medzi spoločnosťami, keď uviedol, že spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., v niektorých obdobiach aj spoločnosť UNION STEEL, s.r.o., vystavila daňovému subjektu VISK, s.r.o., faktúry za tovar, ktorý neexistoval a následne daňový subjekt VISK s.r.o. fakturoval dodanie fiktívneho tovaru českej spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o., alebo EURO AD, s.r.o., pričom peniaze, ktoré žalobcovi uhradili tieto spoločnosti, im poskytol práve menovaný svedok. Z týchto prostriedkov potom žalobca uhradil fakturované čiastky spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. Argumentácia žalobcu s poukazom na to, že úhrady spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., z vlastných zdrojov daňového subjektu VISK, s.r.o., a že daňový subjekt na týchto transakciách z dôvodu nevyplatených nadmerných odpočtov nezarobil, považoval žalovaný za neopodstatnené a nepreukazujúce nelogickosť tvrdení G. V. ani správcu dane s tým, že provízie medzi

spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o., a daňovým subjektom - žalobcom nemajú vplyv na závery správcu dane o nepreukázaní splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane.

12. Žalovaný vyslovil názor, že správca dane nemal dôvod zaoberať sa výpoveďou svedka J. E. zo dňa 29. mája 2013 a nemal ani dôvod v rámci rozhodnutia sa vysporadúvať s úradným záznamom zo dňa 9. augusta 2007, pretože tieto dôkazy, ktoré sa týkali iných zdaňovacích období, podľa jeho názoru nemali vplyv na záver správcu dane v danej veci. C. E. síce tvrdil, že v jeho priestoroch prebiehali obchody so zlatom, ale jeho tvrdenie nepreukazuje, že sa jednalo o zlato, ktoré bolo predmetom fakturácie medzi spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o., a VISK, s.r.o., a medzi spoločnosťami VISK, s.r.o., a EUROPA GOLD, s.r.o. Preto jeho výpoveď nebolo možné považovať za dôkaz, ktorý by preukázal reálnu existenciu zlata fakturovaného v marci 2007. E. R., konateľ spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o., konal na základe pokynov H. R. (konateľ spol. UNION STEEL, s.r.o.) a nepreukázal reálnu existenciu zlata, ani jeho prepravu do ČR a z ČR na Slovensko. Aj keď H. R. potvrdil existenciu zlata a obchodovanie s ním, tento v rámci svojich výpovedí nepopísal podrobne priebeh uvedených transakcií. Na otázky vyšetrovateľov odpovedal vyhýbavo s odkazom na účtovné doklady, ktoré nekonkretizoval. Z jeho výpovede a z ďalších dôkazov zabezpečených správcou dane je zrejmé, že spoločnosť EUROPA GOLD, s.r.o., bola založená účelovo a faktúry a ich prílohy boli vyhotovené len za účelom dokladového preukázania intrakomunitárnych dodávok zo Slovenska do Českej republiky, ku ktorým reálne nedošlo. Uvedené nebolo preukázané ani tým, že konateľ spoločnosti VISK, s.r.o., v auguste 2007 ukázal správcovi dane zlatú tehlu, o čom správca dane vyhotovil úradný záznam.

13. Žalovaný ďalej poukázal na to, že z odpovede na dožiadanie Daňového úradu Trenčín, týkajúcej sa šetrenia u daňového subjektu ZLATOKOV SK, a.s., Trenčín vyplýva, že spoločnosť ZLATOKOV, spol. s.r.o., v období január až november 2007 obchodovala s komoditou rýdze zlato Au rýdzosť 999/1000 so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., v zmysle došlých faktúr, pričom certifikáty od výrobcu zlata doložené neboli. Spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., reálne obstarané zlato z rakúskej spoločnosti dodala spoločnosti ZLATOKOV, spol. s.r.o., t. j. nikdy nedodala žiadne zlato spoločnosti VISK, s.r.o., jednalo sa o fiktívne obchody s cieľom získania daňovej výhody. Táto odpoveď potvrdila skutočnosti, ktoré uviedol G. V. vo svojich výpovediach zo dňa 24. júla 2014 a 19. septembra 2014 a 15. apríla 2015. Skutočnosť, že v spise správcu dane sa nachádza prvý preberací protokol až z apríla 2007 nespochybňuje podľa názoru žalovaného samotnú fakturáciu a dodávku tovaru. Táto spoločnosť má zaúčtované faktúry od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., aj z obdobia pred aprílom 2007. Preto skutočnosti, na ktoré poukazoval žalobca (rozpory v evidencii spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o.) nemajú na závery správcu dane vplyv.

14. Za neopodstatnené považoval žalovaný aj námietky týkajúce sa neuvedenia a nehodnotenia takého ťažiskového dôkazu, akým by podľa žalobcu mala byť výpoveď J. E., pretože ak sa aj zástupcovia spoločností stretávali v priestoroch tohto svedka, táto skutočnosť nepreukazuje, že v jeho priestoroch dochádzalo k reálnym obchodom s tovarom, ktorý bol uvedený na faktúrach. Z výpovedí svedkov vyplýva, že so zlatom sa malo obchodovať na rôznych miestach v Košiciach a v Bratislave. Správca dane uvedené výpovede, ako aj výpoveď menovaného vyhodnotil a svoje závery uviedol v rozhodnutí.

15. Podľa žalovaného bolo zistené a preukázané, že zdaniteľné obchody medzi spoločnosťami RESTAR TRANS, s.r.o., - ALHALA s.r.o., - PNEU-VAN, s.r. o., - UNION STEEL, s.r.o., - Tatra Trade Corporation, s.r.o., - VISK, s.r.o., - EUROPA GOLD, s.r.o., - RESTAR TRANS, s.r.o., a IDEA-W, s.r.o. neboli reálne uskutočnené a k dodaniu predmetu fakturácie nedošlo. Rýdze zlato, ktoré bolo predmetom karuselového obchodovania a ktoré na základe šetrenia správcu dane malo slúžiť na účely odpočítania daní a získania daňovej výhody a to vzhľadom na skutočnosť, že zlato z fakturačného reťazca malo svoj začiatok u spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o., pričom konečný predaj v rámci zisteného reťazca na území SR bol do iného členského štátu EÚ - ČR spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o., ktorý pri splnení podmienok uvedených v § 43 zákona o DPH je oslobodený od dane a následne predmetný tovar touto spoločnosťou bol predaný na Slovensko spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o., a časť spoločnosti IDEA-W, s.r.o. Konateľ spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o., je bezdomovec a spoločnosť, ktorej je konateľom, nepozná. Posledné daňové priznanie podala za III. štvrt'rok 2006. Dodania uvedenej spoločnosti neboli žiadnym spôsobom preukázané a všetky následné dodania v

dodávateľsko-odberateľskom reťazci boli subjektami dokladované iba vystavenými faktúrami, pričom reťazec končil opäť u spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o.

16. K námietkam žalobcu, ktorými poukazoval a odvolával sa na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že z § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že 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. Vo vyrubovacom konaní bol správca dane povinný hodnotiť všetky dôkazy, ktoré za obstaral v súlade so zákonom, súčasťou ktorých boli aj dôkazy zabezpečené žalovaným. Tieto dôkazy sú dôkazným prostriedkom pri správe daní a správca ich vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí. Daňový subjekt, ktorý je zaťažený dôkazným bremenom na ten druh a obsah daňovej transakcie, ktorú deklaruje, nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia, že k dodaniu tovaru deklarovaneho spornou faktúrou vystavenou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., pre spoločnosť žalobcu skutočne došlo, čím vzniklo aj právo na odpočítanie dane. Doklady, ktoré daňový subjekt predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné jednoznačne použiť ako dôkaz o uskutočnení deklarovaneých zdaniteľných obchodov. Žalovaný dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci bolo správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku. Postup správcu dane pri vydaní napadnutého rozhodnutia považoval za súladný s platnou právnou úpravou a tento zodpovedá zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti predovšetkým z hľadiska ich pravdivosti a preukaznosti.

17. Žalobca vo svojej žalobe okrem iného namietal predovšetkým porušenie ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správne orgány nehodnotili každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a neprihliadali na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Podľa žalobcu z obsahu rozhodnutia vyplýva, že rozhodujúci vplyv na prijatie právneho záveru, že k dodaniu zlata nedošlo, mali výpovede konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., M. V., pravdivosť ktorých správne orgány nehodnotili, len ich mechanicky prevzali a pripísali im absolútnu hodnotu pravdivosti. Žalovaný k namietaným rozporom vo výpovediach M. V. uviedol len finálny záver, že nie sú takými skutočnosťami, ktoré by mali rozhodujúci vplyv na závery správcu dane. Neprihliadol na závery orgánov činných v trestnom konaní, z ktorých vyplýva existencia tovaru, ktorý bol predmetom zdaniteľného plnenia.

18. Krajský súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v právnej veci sa v zásade obmedzil na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné najmä kvôli prameňu, z ktorých pochádzajú, alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzoval, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

19. Správny súd poukázal na to, že žalobca v podanej žalobe namietal predovšetkým nesprávne vyhodnotenie vykonaného dokazovania správcem dane a následne žalovaným, ktorý sa s hodnotením dokazovania správcem dane stotožnil, najmä pokiaľ ide o nesprávne vyhodnotenie výpovedí M. V., V. L., S. R. a J. E..

20. Z predloženého administratívneho spisu správny 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 marec 2007. Žalobca bol v prejednávanej veci odberateľom investičného zlata od dodávateľa 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. Žalovaný vo svojom rozhodnutí pripísal ťažiskovú váhu rozhodujúceho dôkazu o neuskutočnení obchodov s rýdzim, ale s investičným zlatom práve výpovedi svedka M. V., 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 M. V. 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. Tento svedok vo výpovedi zo dňa 19. septembra 2014 uviedol, že trvá na svojej výpovedi zo dňa 24. júla 2014, týkajúcej sa konkrétne vzťahu medzi spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o., a VISK, s.r.o., v tom zmysle, že 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 marec 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 M. V. zo dňa 24. júla 2014, 19. septembra 2014 a 15. apríla 2015.

21. Správca dane pravdivosť výpovede M. V. 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 zo dňa 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 M. V. nezistil, menovaný výpoveďou zo dňa 19. septembra 2014 potvrdil svoju výpoveď zo dňa 24. júla 2014, čím jednoznačne potvrdil, že predmet fakturácie pre žalobcu nikdy reálne neexistoval. Správny súd v tejto súvislosti považoval za potrebné poukázať na to, že správne orgány pravdivosť výpovedí M. V. 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 krajského súdu z výpovede M. V. zo dňa 15. apríla 2015 vyplýva, že vnútorné rozpory medzi výpoveďou M. V. a inými dôkazmi sa po jeho výpovedi zo dňa 15. apríla 2015 nijako neodstránili, práve naopak, tieto sa ešte viac prehĺbili. Žalovaný ani správca dane sa rozporami vo výpovediach M. V. vôbec nezaoberali a zo vzájomne sa vylučujúcich výpovedí nevyvodili žiadne závery. Žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu poukázal na množstvo rozporov vo výpovediach M. V. a napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žiadne rozpory vo výpovediach tohto svedka nezistil. Poukázal len na to, že M. Chovanec vo výpovedi zo dňa 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, M. V. dodával zlato spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o., nie žalobcovi. Žalovaný sa teda so zásadnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní vysporiadal iba formálne. Žalobca poukazoval na to, že predaj zlata medzi Tatra Trade Corporation, s.r.o., a žalobcom a medzi žalobcom a EUROPA GOLD, s.r.o., a EURO AD, s r.o., v priestoroch firmy MIKADO, s. r. o., zhodne potvrdili svedkovia J. E., V. L. a S. R. a aj M. V., ktorý sa obchodov osobne zúčastnil (V. Svozil uviedol, že išlo o kanceláriu v Košiciach) s tým, že mohlo ísť len o zlato nakúpené od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., alebo UNION STEEL, s.r.o.

22. Krajský súd ďalej uviedol, že predmetný obchod, t. j. nákup tovaru a jeho predaj v priebehu roku 2007, sa uskutočňovali okrem iných aj v priestoroch sídla spoločnosti MIKADO, s.r.o., na Hroncovej 5 v Košiciach. Svedok C. E. vo svojej výpovedi zo dňa 29. mája 2013 uviedol aj to, že M. V., ktorého pozná, sa obchodov sa osobne zúčastnil. Je otáznne, z akého dôvodu by sa M. V. 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 M. V., že tovar nikdy reálne neexistoval a išlo o fiktívne faktúry nie je pravdivá. Závažný logický rozpor vyplýva aj z tvrdenia M. V. vo výpovedi zo dňa 24. júla 2014, v ktorej uviedol, že všetci zainteresovaní vedeli o pravom účele a fiktívnosti týchto obchodov a z výpovede S. R., konateľa spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o. zo dňa 28. augusta 2011 pred orgánmi polície, kde podľa žalobcu vyhlásil, že s V. L. ho zoznámil V. R., ktorý uviedol, že s V. L. bude jednať a obchodovať S. R., pretože nechcel, aby sa V. L. dozvedel že zlato je cez neho, resp. z jeho čestných prehlásení zo dňa 12. septembra 2007 a 14. februára 2008, v ktorých uviedol, že tovar kúpil na Slovensku od žalobcu, k transakcii došlo v

Bratislave, tento prepravil do ČR svojim motorovým vozidlom zn. Renault Laguna ŠPZ 6A49051 a následne potvrdil predaj zlata spoločnosti RESTAR TRANS, s.r.o., a časť spoločnosti IDEA-W, s.r.o.. Žalovaný sa vôbec nezaoberal závažnými rozpormi vo vyjadreniach M. V., 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, 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 M. V. 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. Žalobca poukazoval na to, že ak preberacie protokoly pre ZLATOKOV, spol. s.r.o., nie sú v súlade s evidenciou daňového subjektu, potom táto skutočnosť spochybňuje samotnú hodnovernosť výpovede M. V. aj prijaté závery týkajúce sa vzťahov spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. Správca dane neuviedol, prečo a z akých dôvodov pripisuje výpovedi M. V., ktorý mal riadiť činnosť zločineckej skupiny vyššiu hodnotu pravdivosti, ako výpovedi V. L..

23. Správny súd konštatoval, že rozhodol rozsudkom v konaniach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania (sp.zn. 7S/125/2016 zo dňa 28. marca 2018 - zdaňovacie obdobie jún 2007, sp.zn. 6S/28/2014 zo dňa 27. júna 2019 - zdaňovacie obdobie január 2007, sp.zn. 6S/108/2015 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18. decembra 2017 vydaným pod sp.zn. 4Sžfk/9/2016 - zdaňovacie obdobie máj 2007 a sp.zn. 7S/156/2015 zo dňa 20. novembra 2019 - zdaňovacie obdobie júl 2007), preto v zmysle § 140 S.s.p. na uvedené rozhodnutia v celom rozsahu poukázal. Krajský súd zvažil všetky uvedené skutočnosti a na ich základe, v súlade s citovanými zákonnými ustanoveniami, podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a d/ S.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane pre nedostatočné zistenie skutkového stavu a nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

24. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Poukázal na to, že z rozhodnutí sťažovateľa a správcu dane a z predloženého administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane okrem výpovedí M. V. 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 M. V. nielen po novembri 2013, pretože hodnotili aj jeho výpoveď zo dňa 23. augusta 2013. Skutočnosť, že sťažovateľ „zásadné rozpory“ vo výpovediach M. V. neposúdil v prospech žalobcu, nemôže byť dôvodom na tvrdenie, že sa s nimi nevysporiadal, resp., že sa s nimi vysporiadal len formálne. Mal za to, že výpoveď svedka C. E., 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 S. R., M. V. a ďalších svedkov vyplynulo, že obchodovanie so zlatom malo prebiehať väčšinou v sídlach spoločností, na rôznych miestach v Bratislave, Košiciach a Prahe. S. R. - bývalý konateľ účelovo založenej a H. R. 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 prebrať práve v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. Aj keď postavenie svedka v prejednávanej veci nie je rozhodujúce, sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že C. E. nebol konateľom ani spoločníkom žiadnej zo spoločností zapojených do zisteného reťazca spoločností obchodujúcich so zlatom, nemal dôvod kontrolovať, prebrať, resp. odovzdávať jednotlivé zlaté tehly - predmet

fakturácie. Tvrdenia, že videl zlato, mal ho v ruke, poznal M. V., pri obchodoch boli aj iní ľudia, nie sú dôkazmi, ktoré by mohli poprieť a znehodnotiť doterajšie dôkazy zabezpečené správcovi dane a jeho závery. C. E. správcovi dane dňa 29. mája 2013 okrem iného potvrdil, že poskytoval priestory H. L. 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. Svedok okrem M. V. nepoznal žiadnu osobu, na priamu otázku správcu dane či pozná E. R. a či menovaný bol niekedy v jeho priestoroch sa nevedel vyjadriť. 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. M. V. 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 z Rakúska reálne dodané. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že žalobca sa snažil preukázať nákup tovaru v zdaňovacom období marec 2007 od spoločnosti Tatra Trade Corporation, 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 v zdaňovacích obdobiach január - august 2007, 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 k 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. 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. S poukazom na uvedené sťažovateľ žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

25. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že existenciu zlata a jeho predaj spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. žalobcovi zhodne potvrdili J. E., V. L., S. R. a V. E. uviedol, že išlo o kanceláriu v Košiciach. S. R. 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 V. R. 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.

26. Žalobca nikdy nežiadal, aby správne orgány výpovede M. V. mali posúdiť v prospech žalobcu. Správne orgány nevysvetlili, prečo bolo potrebné V. L., 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 M. V. do 24. júla 2014 fiktívne obchody dohadoval v priestoroch J. E. a za účasti iných osôb.

27. 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 M. V. 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.

28. 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 J. E., V. L., S. R. a V. E., ktorí potvrdili existenciu zlata a obchodovanie s ním na Hroncovej ulici v Košiciach správca dane nepríhliadol.

29. Tvrdenie sťažovateľa, že postavenie svedka J. E. 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. J. E. bol pri každom obchode, ktorý sa realizoval v jeho kancelárii, potvrdil reálnu existenciu zlata v uvedenom obchodnom vzťahu a potvrdil, že M. V. odovzdával V. L. zlato. Aj V. R. vo všetkých výpovediach potvrdil dodanie zlata, no správca dane tieto výpovede zhodnotil tak, že V. R. nemal záujem a ani snahu o preukázanie hodnovernosti predmetných fakturácií. Žalobca opätovne poukázal na výpoveď S. R. zo dňa 28. augusta 2011 keď pred orgánmi polície okrem iného vyhlásil, že s V. L. ho zoznámil V. R., ktorý uviedol, že s V. L. bude jednať a obchodovať S. R., pretože „V. Baran nechcel, aby sa V. L. dozvedel, že zlato je cez neho“. Ak by V. L. a S. R. vedeli o fiktívnosti obchodov, ako tvrdí M. Chovanec potom je v rozpore s logikou, aby V. R. nechcel, aby sa V. L. 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.

30. 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“ M. V. 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.

31. 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 ČPS 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.

32. 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.

33. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona

č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

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

36. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

38. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

39. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

40. 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.

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

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

43. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bolo rozhodnutie správneho súdu, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a d/ S.s.p. zrušil napadnuté rozhodnutie sťažovateľa č. 104231520/2016 zo dňa 4.

novembra 2016, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Košice č. 1416632/2016 zo dňa 8. augusta 2016 a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím č. 104231520/2016 zo dňa 4. novembra 2016 sťažovateľ podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1416632/2016 zo dňa 8. augusta 2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2007 vo výške 54 260,31 € a zároveň bol znížený nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 58 242,65 € na sumu 3 982,34 €.

44. Kasačný súd konštatuje, 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 zo dňa 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.

45. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., 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.

46. Na základe vyššie citovaného ustanovenia Správneho súdneho poriadku 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.

47. Vzhľadom na to, že kasačný súd v rozsudku vydanom pod sp.zn. 8Sžfk/36/2018 v kasačnom konaní v súlade s § 464 ods. 1 S.s.p. 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 február). 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, pominuli 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 neuskutočnení 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 správca 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. E., 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. L. 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. Poznal M. V., pri obchodoch boli aj iní ľudia, vonku videl auto s českým EVC, 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. E. 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. E. k obchodným spoločnostiam, ktoré realizovali obchody. Predmetný svedok sa vyjadrí 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 M. V. z 22.07.2014, z 19.09.2014 a 15.04.2015. Správca dane pravdivosť výpovede M. V. do novembra 2013, v ktorých M. V. potvrdil existenciu tovaru, podrobne popísal obchody, ktoré prebiehali v priestore firmy MIKADO, s.r.o. v Košiciach, spochybnil strohým konštatovaním, že výpovede M. V. boli účelové, pretože v novej výpovedi z 24.07.2014 M. V. jednoznačne uviedol, že išlo len o fiktívne obchody. Žalobca v daňovom konaní poukazoval na zásadné rozpory vo výpovediach M. V., ktorými sa správca dane nezaoberal. Žalovaný uviedol, že rozpory vo výpovediach M. V. nezistil, M. V. 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 M. V. do novembra 2013, ktoré boli v prospech žalobcu nehodnotili, len ich odmietli, no na strane druhej výpoveď M. V., ktoré boli v neprospech žalobcu mechanicky prevzali a pripísali im absolútnu hodnotu pravdivosti. Najvyššiemu súdu z výpovede M. V., ktorá sa uskutočnila 15.04.2015 vyplýva, že vnútorné rozpory medzi výpoveďou M. V. a inými dôkazmi sa po jeho výpovedi z 15.04.2015 nijako neodstránili, práve naopak, ešte viac neprehlbili. Žalovaný ani správca dane sa rozporom vo výpovediach M. V. 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 M. V.. Napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žiadne rozpory vo výpovediach M. V. nezistil. Poukázal len, že M. V. 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, M. V. 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 M. V. 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 M. V., ktorého pozná sa obchodov sa osobne zúčastnil. Je otázne, z akého dôvodu by sa M. V. 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 M. V., 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 M. V. z výpovedí z 24.07.2014 a z výpovede V. E., konateľa spoločnosti EURO AD s.r.o. z 08.07.2008. M. V. uviedol, že aj V. E. vedel o pravom účte týchto obchodov a odplata pre V. E. bola 0,5% zo základu dane. V. E., ktorý podľa M. V. 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 M. V., vo výpovedi z 08.07.2008 potvrdil predaj zlata spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. M. V. 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 vypočítaní na OČTK. Z uvedeného je možné prijať záver, že podľa M. V. s V. E. 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 M. V., 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 M. V. 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 M. V. aj prijaté závery týkajúce sa vzťahov medzi spol. Tatra Trade Corporation s.r.o. Správca dane neuviedol, prečo a z akých dôvodov pripisuje výpovede M. V., ktorý mal riadiť činnosť zločineckej skupiny vyššiu hodnotu pravdivosti, ako výpovedi V. L..

48. 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 spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

49. 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 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p.). Sťažovateľovi kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže nebol úspešný a ani to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 168 S.s.p.).

50. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

## **Poučenie :**

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

