

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/19/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200192  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200192.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Transeuropa, s.r.o., so sídlom Štrková 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 794 724, právne zastúpená advokátkou Mgr. Soňou Grošaftovou, so sídlom kancelárie Makovického 7, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 21434266/2015 z 10. decembra 2015 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/46/2016-71 z 21. septembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/46/2016-71 z 21. septembra 2016 z a m i e t a .

Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 20748517/2015 zo 4. septembra 2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 13.680,00 eur za zdaňovacie obdobie november 2011.

2. Pri posúdení žalobných námietok krajský súd vychádzal zo zisteného skutkového stavu podľa obsahu administratívneho spisu a napádaných rozhodnutí, ako i z iných daňových konaní vo veci obchodného reťazca daňových subjektov zúčastnených na predmetných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch s uvedenou komoditou - obchodovanie s mramorovými a granitovými doskami, súvisiacim opracovaním a dlažbou ako výsledným produktom, pričom konštatoval relevantné zistenia. Správca dane v priebehu

výkonu kontroly, za účelom preverenia, či daňová povinnosť vznikla, preveroval jednotlivé podnikateľské subjekty na strane dodávateľa žalobcu v predchádzajúcom obchodnom reťazci, pričom ako sám uvádza, na základe predložených faktúr spoločnosťou S&J PRESSBURG plus, s.r.o. o nadobudnutí a spracovaní tovaru - granitových dosiek správca dane ďalej šetril reťazec nákupu tovaru z prírodného kameňa u dodávateľov Xdeal Slovakia, s.r.o., MEAT, s.r.o., GAMA EXPO, s.r.o. a FOR DESIGN, s.r.o.. Výsledkom dokazovania správca dane, ktoré spočívalo v zhromaždení dôkazov a informácií, bolo vyslovenie neexistencie zdaniateľného plnenia u žalobcu, a to z dôvodu vzniku pochybnosti k iným spoločnostiam v obchodnom reťazci, vo vzťahu k skladovaniu, opracovávaní, označeniu a preprave tovaru.

3. Správny súd skonštatoval, že je zrejmé, že v kancelárskych priestoroch Na hrebienku 30, Bratislava sa okrem účtovníctva rôznych spoločností pripravovali podklady a dokumenty pre mnohé spoločnosti obchodujúce s komoditou „kameň“ ako napr. granitové a žulové dosky a rôzne druhy dlažieb, resp. sa vykonávalo opracovanie týchto komodít. V kancelárskych priestoroch Na Hrebienku 30, Bratislava sa nachádzalo 38 pečiatok rôznych spoločností (vrátane vyššie uvedených) a podpisov osôb, vrátane spoločností, ktoré nemali žiadne prepojenie na adresu Na Hrebienku 30, Bratislava, ale obchodovali s komoditou „kameň“ ako napr. granitové a žulové dosky a rôzne druhy dlažieb, resp. vykonávali opracovanie týchto komodít. Ďalej sa tam nachádzali zmluvy a dokumenty amerických spoločností, ktoré obchodovali s komoditou „kameň“ resp. vykonávali opracovanie týchto komodít najmä na území iných členských štátov, z ktorých jednoznačne vyplýva, že osobou oprávnenou konať za spoločnosti SQNEX BUSSINES INC. a LIGNO WOOD, Inc je C. L.. V uvedených kancelárskych priestoroch sa ďalej nachádzali zmluvy a dokumenty rôznych slovenských a zahraničných spoločností, ktoré nemali žiadne prepojenie na adresu Na Hrebienku 30, Bratislava a obchodovali s komoditou „kameň“ ako napríklad Rámcová kúpna zmluva uzatvorená medzi spoločnosťami TRANSEUROPA, spol. s r.o., a J. K. Consult, s. r. o., zo dňa 7. januára 2011. Ďalej sa v uvedených kancelárskych priestoroch Na Hrebienku 30, Bratislava nachádzali faktúry rôznych českých spoločností, ktoré sa týkali obchodovania s komoditou „kameň“, a ktoré preukazovali ďalší pohyb tovaru medzi českými spoločnosťami, napr. faktúry od dodávateľa DekenTrade s. r. o., Praha 10, pre odberateľa J. K. Consult, s. r. o., Praha 2, pričom je zrejmé, že sa jedná o reťazec spoločností, ktorých ekonomická činnosť bola centrálnie riadená v kancelárskych priestoroch Na Hrebienku 30, Bratislava, kde dochádzalo k vedeniu účtovníctva, spracovávaní faktúr a inému zaobchádzaniu s dokladmi, faktúrami, zmluvami a pod., či k príprave rôznych odvolaní a vyjadrení pre rôznych správcov dane iných daňových subjektov, ktorí obchodovali s komoditou „kameň“. Nebolo ale preukázané, že k uskutočneniu deklarovaných zdaniateľných plnení reálne došlo.

4. O skladovanom tovare v Piešťanoch - žulovej dlažbe a granitových doskách uskladniť ani ostatné zúčastnené spoločnosti nevedli žiadnu skladovú evidenciu, nezaznamenávali príjem ani výdaj zo skladu, evidencie sa viedli len v účtovných záznamoch, centrálnie za všetky zúčastnené spoločnosti na adrese Na Hrebienku 30, Bratislava. Správny súd uviedol, že z vykonaného dokazovania pred správnymi orgánmi je zrejmé, že žalobca, s.r.o. kúpou tovaru - dlažby na základe spornej faktúry od dodávateľa S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a jej následnou fakturáciou pre odberateľa J.K.Consult, s.r.o., Praha (CZ) nemohol nevedieť, že sa zúčastňuje na fakturačných dodávkach tovarov v reťazci obchodníkov s dlažbou (alebo žulovými doskami), keďže všetky zúčastnené spoločnosti obchodovali medzi sebou navzájom viac rokov a uvádzali uskladnenie tovaru na rovnakom mieste - na Žilinskej ceste 130 v Piešťanoch. Žalobca musel vedieť akých obchodov sa zúčastňuje, pretože daňové subjekty v reťazci obchodníkov s dlažbou sú navzájom prepojené personálne, ekonomicky (napr. prostredníctvom pôžičiek - napr. spoločnosť Transeuropa, s.r.o. a SONEX BUSSINES INC.), miestne (administratívne priestory - Na Hrebienku 30, Bratislava, skladovo- výrobný areál - Žilinská cesta 130, Piešťany, slobodné colné pásmo FREE ZÓNE Brno - náklady znáša výlučne spoločnosť SONEX BUSSINES INC., Zóna voľného obchodu Subotica a i.). Žalobca je súčasťou spoločností uplatňujúcich nadmerné odpočty na základe faktúr, ktoré nie sú odrazom reálneho obchodu, založeného na dodávkach dlažby a granitových (žulových) dosiek, či prírodného kameňa. Zúčastnené subjekty v reťazci takéto obchody deklarujú dlhodobo od r. 2005, pričom vytvorili v Slovenskej republike reťazec spoločností, ktorý bol napojený na spoločnosti v Českej republike, USA a Seycheloch, za ktoré vystupujú slovenskí zástupcovia - C. L.,

Ing. C. L., G. N. a iné osoby personálne prepojené na C. L.. S využitím colných skladov (Freezone) v Českej republike a v Srbsku, s využitím prepravných spoločností zo SR vytvorili sieť spoločností, ktorými fakturačné toky tovaru zneprehľadnili.

5. Správny súd uzavrel, že správca dane a žalovaný správne konštatovali, že na základe vykonaného dokazovania zistili a mali za preukázané, že deklarované zdaniteľné obchody so žulovou dlažbou a doskami v reťazci obchodníkov sa reálne neuskutočnili na žiadnom stupni dodávateľsko-odberateľských vzťahov, zúčastnení platitelia nepreukázali pôvod tovaru, na žiadnom stupni dodávateľsko-odberateľských vzťahov zúčastnení platitelia nepreukázali konečnú spotrebu tovaru, uskladnenie tovaru je výlučne na jednom mieste v jednom sklade na Žilinskej ceste 130 v Piešťanoch pre všetky zúčastnené subjekty, ako aj že boli zistené personálne väzby na osobu C. L., ekonomické väzby zúčastnených spoločností - financovanie, účtovníctvo zahraničných spoločnostiach, ktoré sú deklarované ako dodávateľia alebo odberatelia figurujú najmä slovenskí občania. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení bolo potrebné, aby sám daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči nereálnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

6. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd a contrario k §§ 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 168 S.s.p., tak, že žalobcovi náhradu trov nepriznal.

7. Proti rozsudku správneho súdu súdu podal žalobca z dôvodov § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobe vyhovie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

8. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, na základe nesprávne zisteného skutkového stavu a súčasne nesprávnym procesným postupom, nedostatočným odôvodnením rozsudku, hoc tento je obsahovo rozsiahly, došlo na strane žalobcu k porušeniu práva na spravodlivé konanie, v dôsledku čoho je rozhodnutie krajského súdu nepreskúmateľné a v rozpore so zákonom. Žalobca v prvom rade namietal, že správny súd v odôvodnení rozhodnutia opísal skutkové a právne závery žalovaného obsiahnuté v napadnutom rozhodnutí, pričom sám sa so žalobnými námietkami žalobcu nevysporiadal, odôvodnenie rozsudku je zopakovaním odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalobca po tom, čo odcitoval ust. §§ 2 písm. c/, 3, 61, 24, 25 ods. 4, 44 ods. 1, 45 písm. c/ až f/ daňového poriadku a §§ 8 ods. 1, 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, uviedol, že skutkové závery vo vzťahu k vysloveniu neexistencie zdaniteľného plnenia deklarovaného žalobcom na podklade vykonaného dokazovania, ktoré súd prevzal od žalovaného v celom rozsahu, nemôžu obstáť z pohľadu naplnenia zákonných podmienok vzťahujúcich sa na proces dokazovania. Žalobca zotrval na námietkach procesného charakteru ohľadne porušenia práva na spravodlivé konanie vyjadrené v § 45 daňového poriadku, keď správca dane mu neumožnil zúčastniť sa výsluchu svedka - konateľa spoločnosti J.K. CONSULT, s.r.o. C. L., ako aj nevykonaním navrhnuté dôkazy, pričom ich nevykonanie nezdôvodnil, čím správca dane znemožnil žalobcovi dostatočne reagovať na pochybnosti vyslovené vo vzťahu k neexistencii zdaniteľného plnenia. Zároveň žalobca namietal, že správca dane je v konaní povinný vykonať dôkazy bezprostredne, sám, za súčinnosti daňového subjektu a iba v prípade, ak by ich zabezpečenie bolo zjavne nevhodné alebo nadmerne sťažené, dôkazy zabezpečí nahliadnutím do iných vyšetrovacích a administratívnych spisov, pričom v predmetnom daňovom konaní správca dane vykonal iba obmedzený počet dôkazov (ústne pojednávanie s konateľom žalobcu, žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, obstaranie súhrnného výkazu na DPH u daňového subjektu J.K. CONSULT, s.r.o.), iné dôkazy boli získané nahliadnutím do iných dokumentov a spisov. Žalobca nesúhlasil s právnym posúdením žalobnej námietky vo vzťahu k nesprávnym záverom žalovaného o nereálnosti dodávky tovaru, nakoľko existencia zdaniteľného plnenia a dodanie tovaru bolo počas výkonu daňovej kontroly žalobcom preukázané vykonanými dôkazmi preukazujúcimi odobratie tovaru zo skladu dodávateľa a jeho následné dodanie do ČR. Mal za to, že skutočností deklarované žalobcom preukazujúce reálne dodanie tovaru potvrdili vykonané dôkazy, s

ktorými sa však žalovaný ani správny súd nezaoberali a tieto nevyhodnotili. Uvedol, že existenciu zdaniateľného plnenia potvrdil vo svojej výpovedi C. L., konateľ spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ako aj bývalí zamestnanci spoločnosti. Žalobca bol toho názoru, že personálne prepojenie osôb v rozsahu, ako uvádza správny súd, nie je podstatnou skutočnosťou majúcou vplyv na nepreukázanie zdaniateľného plnenia. Žalobca ďalej poukázal na to, že správny súd a ani žalovaný nespochybňujú existenciu tovaru, ktorý sa v sklade na Žilinskej ceste v Piešťanoch reálne nachádzal, keď sám žalovaný vo svojom rozhodnutí vyslovil len nemožnosť jeho identifikácie, pričom správny súd sa v rámci súdneho prieskumu zaoberal len otázkou identifikácie tovaru deklarovaného na faktúre, pričom faktúry spĺňali náležitosti § 74 zákona o DPH.

9. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

10. Senát Najvyššieho súdu 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. 1 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 jednomyselne (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 22. novembra 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

11. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu, ktoré sú zhodné so žalobnými námietkami, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

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

13. Na zdôraznenie správnosti kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje na svoj rozsudok v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie august 2011) č. k. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Ťažisko odvolacích námietok žalobcu spočíva v spochybňovaní zákonnosti postupu a porušení procesných práv žalobcu pri preverovaní skutočností deklarovaných žalobcom a získavaní informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií a v rámci výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania a v napádaní nesprávnosti vyhodnotenia skutkových zistení z dôvodu neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý mal, podľa názoru žalobcu, predložením zákonom stanovených daňových dokladov dôkaznú povinnosť splniť a uskutočnenie preverovaných zdaniateľných plnení a dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu preukázať.

Je nesporné, že žalobca spornými faktúrami preukazoval nadobudnutie tovaru (dlažby) od dodávateľa S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a viac menej obratom ju mal podľa predložených daňových dokladov dodať do členského štátu Európskej únie odberateľovi registrovanému pre DPH v Českej republike, obchodnej spoločnosti J.K. CONSULT, s.r.o. Následne táto spoločnosť mala dodať predmetný tovar odberateľovi SONEX BUSINESS, INC. so sídlom v USA.

Daňové orgány slovenskej finančnej správy pri preverovaní reálneho obchodovania s dlažbou v rámci obchodných reťazcov, u ktorých nebolo možné preveriť a ani zistiť pôvod a konečnú spotrebu s obchodovanou, navyše nedostatočne identifikovanou komoditou, odhalili karuselový podvod, tzv. „kolotoč“ fiktívnych obchodov, ktorých konečným odberateľom bola vyššie uvedená obchodná

spoločnosť SONEX BUSINESS, INC. so sídlom v USA.

Konateľom uvedeného konečného odberateľa v USA je pán L., tiež konateľ dodávateľa žalobcu, obchodnej spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ako i konateľ obchodnej spoločnosti vlastniacej skladové priestory, KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., kde sa všetky obchody a opracúvanie dlažby mali podľa predkladaných dokladov zúčastnených článkov obchodného reťazca realizovať.

Z pohľadu preukazovania reálnosti žalobcom deklarovaných obchodov odvolací súd poukazuje na výpoveď pána L., vypočúvaného v postavení konateľa obchodnej spoločnosti SONEX BUSINESS, INC. príslušným správcom dane ako konečného odberateľa dovážanej dlažby za účelom preverenia predmetných dodávok a ich následného ekonomického využitia.

Uvedený konateľ na všetky relevantné otázky správcu dane, ako osoba zodpovedná za ekonomickú činnosť konečného spotrebiteľa v reťazci obchodov s predmetnou komoditou, ako osoba spôsobilá objasniť detaily následného využitia dlažby a ozrejmiť okolnosti realizácie deklarovaných obchodov, odmietol odpovedať s odvolaním sa na obchodné tajomstvo vzťahujúce sa na predmet kladených otázok a s odvolaním sa na nedostatok právomoci slovenských daňových orgánov požadujúcich uvedené informácie (č. dôkazu 18 administratívneho spisu).

Bolo nesporne preukázané personálne prepojenie medzi žalobcom a konečným odberateľom SONEX BUSINESS, INC., USA cez osobu konateľa žalobcu, pána H., ktorý je v uvedenej obchodnej spoločnosti pokladníkom a bolo preukázané personálne prepojenie konečného odberateľa i s dodávateľom žalobcu a spoločnosťou vlastniacou sklad v osobe pána L. (č. l. 14, 16, 19, 21, 23 prvostupňového rozhodnutia správcu dane). Zároveň boli preukázané personálne prepojenia v iných obchodných spoločnostiach zúčastnených v dodávateľsko-odberateľských reťazcoch, predmetom ktorých boli obchody s dlažbou v rôznych zdaňovacích obdobiach, pričom táto komodita vždy prechádzala skladom spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. a končila vždy u odberateľov mimo územia Slovenskej republiky, u ktorých bolo nemožné alebo nepreukázateľné ďalšie nakladanie, resp. ekonomické využitie obchodovaného tovaru.

Pri posudzovaní dôvodnosti námietky žalobcu smerujúcej proti opakovanému prerušeniu výkonu daňovej kontroly správcu dane, odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly v súlade s § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona. Predmetom získavania informácií prostredníctvom využitia medzinárodnej výmeny informácií boli rôzne skutočnosti, vychádzajúce najavo postupne pri preverovaní konečného využitia prevádzaného tovaru. Podľa vyššie uvedených ustanovení zákona o správe daní sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamena, že správca dane nemôže vykonávať v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a zákona o správe daní).

V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, nerešpektujúc právo kontrolovaného subjektu byť informovaný o výsluchu svedka, príp. klásť svedkovi otázky.

Prerušením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Išlo o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu. Išlo o výmenu informácií, uskutočnenú podľa článkov 7, 15 a 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z

pridanej hodnoty (č. 904/2010/ES zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).

Táto medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi českej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali zákonným spôsobom a v časovom slede bez zbytočných prieťahov. Zároveň je potrebné prihliadnúť na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte EÚ.

Odvolací súd vyhodnotil ako nedôvodné taktiež námietky spochybňujúce zákonnosť vykonaných výsluchov svedkov s využitím miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaných správcov dane a neuvedenie celých výpovedí v protokole o výsledku daňovej kontroly a v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. Inštitút miestnych zisťovaní je zákonným prostriedkom získavania informácií správcom dane v rámci napĺňania cieľov správy daní sledovaného zákonom, taktiež potrebným na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, príp. nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a zadovážené zistenia sú daňovým subjektom v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, ku ktorým sa títo majú právo vyjadrovať, navrhnúť dôkazy podľa § 15 ods. 5 písm. c) až písm. f) zákona o správe daní, vrátane práva vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly podľa § 15 ods. 10 citovaného zákona, ako i podať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly (§ 15 ods. 8 citovaného zákona).

Rovnako, nie je možné považovať za porušenie zákona pri zabezpečovaní podkladov potrebných pri preverovaní skutočností tvrdených daňovým subjektom a následným určením daňovej povinnosti, ak správca dane využije i skutočnosti známe mu z jeho činnosti. V prípade potreby preverenia celého dodávateľsko-odberateľského reťazca takýmito skutočnosťami sú i dôkazy vykonané v rámci preverovania deklarováných daňových priznaní a v rámci výkonu daňových kontrol u daňových subjektov vyskytujúcich sa v relevantných obchodných reťazcoch.

V prejednávacom prípade možno konštatovať, že v administratívnom spise sa nachádzajú všetky listinné dôkazy vo forme zápisníc z výsluchov a miestnych zisťovaní, ktorých presný zoznam, podstatný obsah a závery tvorili obsah protokolu o výsledku daňovej kontroly u žalobcu ako i tvorili obsah prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a to i s ich vyhodnotením vo vzájomných súvislostiach a v nadväznosti na žalobcom deklarované preverované plnenia.

Žalobca mal možnosť oboznámiť sa s obsahom protokolu, vyjadril sa k nemu, taktiež mohol využiť inštitút nahliadnutia do administratívneho spisu a robiť si z neho odpisy a kópie. V tomto smere možno konštatovať, že práva žalobcu na oboznámenie sa s podkladmi použitými k vydaniu preskúmaného rozhodnutia boli zachované. Taktiež enunciat rozhodnutia dodatočne určujúci žalobcovi daňovú povinnosť s nepriznaním mu uplatnených nárokov na odpočet dane a oslobodenie od dane, je dostatočne, presvedčivo a vyčerpávajúcim spôsobom odôvodnený.

Možno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že dodatočné určenie dane vychádza aj zo zistení týkajúcich sa i ďalších daňových subjektov, zúčastnených na obchodnom reťazci s dlažbou v prejednávacom prípade, príp. i za iné zdaňovacie obdobia. Avšak za daných okolností, kedy orgány daňovej správy fiktívnosť deklarováných obchodov s touto komoditou preukázali, okrem iných v rozhodnutí uvádzaných

skutočností, taktiež

- nemožnosťou zistenia pôvodu mramorových bridlíc, granitových dosiek, dlaždíc, príp. iného prírodného kameňa ani následných výrobkov počnúc (pre daný prípad napr. výpoveď konateľa spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o., pána L., č. dôkazu 17 administratívneho spisu), až po konečné ekonomické využitie obchodovaného tovaru končiac,
  - personálnym prepojením medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca,
  - zistením neprimerane nízkej spotreby vstupných energií a služieb potrebných na opracovanie deklarovaného množstva kameňa v sklade spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. na Žilinskej ceste 130 v Piešťanoch a na zabezpečenie jeho prevádzky s deklarovaným obratom,
  - zistením neexistencie skladovej evidencie v predmetnom sklade, kde na všetky nakládky mal vydávať pokyny len pán L. telefonicky alebo ústne bez akejkoľvek evidencie objednávok,
  - nedostatočnou identifikáciou predávaného tovaru,
- boli v prvostupňovom rozhodnutí podrobne uvádzané zistenia podstatnými dôkazmi objektívne spochybňujúcimi realnosť žalobcom deklarovaných plnení.

V kontexte zisteného obchodného reťazca, ktorého súčasťou bol aj žalobca, k vierohodnosti a oprávnenosti žalobcom uplatňovaných nárokov z deklarovaných plnení neprispeli ani nezanedbateľné zistenia, že:

- u žalobcu bolo zistené záporné vlastné imanie,
- dlhodobo vytváral stratu za produkovania vysokého obratu spojeného s nárokmi voči štátnemu rozpočtu uplatňovaním odpočtu dane (§ 49 zákona o DPH) a následným uplatňovaním oslobodenia od dane za intrakomunitárne dodanie tovaru (§ 43 zákona o DPH),
- bolo zistené vyššie uvedené personálne prepojenie medzi žalobcom a konečným odberateľom predmetnej dlažby, v konečnom dôsledku cez osobu pána L. i s dodávateľom dlažby a spoločnosťou skladujúcou predmet obchodovania,
- nedostatočná, resp. žiadna skladová evidencia obehu skladovaného a predávaného tovaru a v nadväznosti na uvedené nedostatočná identifikácia predávaného tovaru žalobcom.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Odvolací súd podotýka, že vo svetle kontrolných a súvisiacich zistení žalobcom formálne predkladané faktúry, dodací list a preberací protokol, navyše s nedostatočne identifikovaným tovarom, nemôže postačovať na potvrdenie deklarovaných plnení. Tieto možno plne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a sleduje sa nimi hlavný podnikateľský účel, a sice dosahovanie zisku. V opačnom prípade, za okolností zistených správcom dane, nemôžu byť nároky žalobcu predmetom súdnej ochrany, keďže z formálne preukazovanej, navyše podnikateľsky a ekonomicky bezúčelnej činnosti žalobcu vyplýva snaha splniť len formálne podmienky

na uplatnenie odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, resp. na oslobodenie od dane za intrakomunitárne dodanie tovaru.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, ktorá je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatnených nárokov na odpočítanie DPH, zaplatenej za kúpu dlažby a nárokov na oslobodenie od dane za jej následné intrakomunitárne dodanie, ktorých uskutočnenie sa v rámci širších súvislostí obchodného reťazca nepreukázalo. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane alebo na oslobodenie od dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 43 a § 51 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, resp. nárok na oslobodenie od dane (§ 43 ods. 1 a ods. 5 citovaného zákona). Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet alebo na oslobodenie od dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre uvedené nároky zákon stanovil.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci karuselových podvodov sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, v ktorom je riešená obdobná problematika podobného obchodného reťazca s rovnakým tovarom a v ktorom sa mimochodom v rámci kolotoča fiktívnych prevodov s granitovými doskami nachádzala i obchodná spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, resp. § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Závery, ktoré správca dane prijal na základe zistených skutkových okolností týkajúcich sa prijatia sporných zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa, ako i týkajúcich sa intrakomunitárneho dodania tovaru a žalovaný tieto závery ustálil, zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia a sú v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.“

14. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, na základe výsledkov vykonaného preverenia a dokazovania absentuje reálny základ, čo oprávnenne vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení v kontrolovanom zdaňovacom období november 2011, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

15. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/21/2016 z 26. apríla 2018, ktorý v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie september 2011) a č. k. 8Sžfk/7/2016 z 23. augusta 2018, ktorý v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie november 2012), taktiež prevzali odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017.

16. Zároveň kasačný súd uvádza, že rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017 bol predmetom rozhodovania o sťažnosti žalobcu vo veci namietaného porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy „postupom a konaním Daňového úradu Žilina“, ktorý bol predmetom daného konania, pričom sťažnosť bola uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 37/2018 z 30. januára 2018, pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí, odmietnutá.

17. Podvodný charakter obchodov, na ktorých sa zúčastňuje žalobca vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžfk/30/2017 z 31. januára 2018 a č. k. 8Sžfk/3/2016 z 23. augusta 2018.

18. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

19. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

20. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.