

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/24/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1015200504  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015200504.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: J. R., S. XX, XXX XX O., právne zastúpený: advokátska kancelária JUDr. Tomáš Plank, Námestie slobody 10, 811 06 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 16.02.2015 č. 1100303/1/67480/2015/14008, 1100303/1/67823/2015/14008, 1100303/1/67994/2015/14008, 1100303/1/68057/2015/14008, 1100303/1/68124/2015/14008, 1100303/1/68166/2015/14008, 1100303/1/68751/2015/14008, 1100303/1/69581/2015/14008, 1100303/1/69689/2015/14008, 1100303/1/69777/2015/14008, 1100303/1/69858/2015/14008, a rozhodnutí žalovaného zo dňa 18.02.2015 č. 1100303/1/76204/2015/14230, 1100303/1/76236/2015/14230, 1100303/1/76240/2015/14230, 1100303/1/76241/2015/14230, 1100303/1/76243/2015/14230, 1100303/1/76249/2015/14230, 1100303/1/76251/2015/14230, 1100303/1/76254/2015/14230, 1100303/1/76256/2015/14230, 1100303/1/76260/2015/14230, 1100303/1/76266/2015/14230, 1100303/1/76268/2015/14230, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 77/2015-598, 1S 78/2015-1S 99/2015 zo dňa 07.04.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 77/2015-598, 1S 78/2015-1S 99/2015 zo dňa 07. apríla 2016, m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Účastníkom náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 77/2015-598, 1S 78/2015-1S 99/2015 zo dňa 07. apríla 2016 (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnuté rozhodnutia žalovaného zo dňa 16.02.2015 č. 1100303/1/67480/2015/14008,

1100303/1/67823/2015/14008, 1100303/1/67994/2015/14008, 1100303/1/68057/2015/14008,  
1100303/1/68124/2015/14008, 1100303/1/68166/2015/14008, 1100303/1/68751/2015/14008,  
1100303/1/69581/2015/14008, 1100303/1/69689/2015/14008, 1100303/1/69777/2015/14008,  
1100303/1/69858/2015/14008 a  
rozhodnutia žalovaného zo dňa 18.02.2015 č. 1100303/1/76204/2015/14230,  
1100303/1/76236/2015/14230, 1100303/1/76240/2015/14230, 1100303/1/76241/2015/14230,  
1100303/1/76243/2015/14230, 1100303/1/76249/2015/14230, 1100303/1/76251/2015/14230,  
1100303/1/76254/2015/14230, 1100303/1/76256/2015/14230, 1100303/1/76260/2015/14230,  
1100303/1/76266/2015/14230, 1100303/1/76268/2015/14230,  
v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami zo dní 15.05.2014, 19.05.2014, 20.05.2014 č.  
9104402/5/1908359/2014/Mate, 9104402/5/1925242/2014/Mate, 9104402/5/1929665/2014/Mate,  
9104402/5/1929375/2014/Mate, 9104402/5/1928837/2014/Mate, 9104402/5/1928578/2014/Mate,  
9104402/5/1927045/2014/Mate, 9104402/5/1925834/2014/Mate, 9104402/5/1909549/2014/Mate,  
9104402/5/1911109/2014/Mate, 9104402/5/1922960/2014/Mate, 9104402/5/1923250/2014/Mate,  
9104402/5/1923534/2014/Mate, 9104402/5/1923852/2014/Mate, 9104402/5/1924043/2014/Mate,  
9104402/5/1924357/2014/Mate, 9104402/5/1924625/2014/Mate, 9104402/5/1924834/2014/Mate,  
9104402/5/1927449/2014/Mate, 9104402/5/1928110/2014/Mate, 9104402/5/1927826/2014/Mate,  
9104402/5/1928414/2014/Mate, 9104402/5/1929080/2014/Mate  
zrušil podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c), d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len  
„OSP“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi  
1.610,- eur titulom náhrady súdneho poplatku do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku a zároveň  
žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi na účet právneho zástupcu JUDr. Tomáša Planka trovy  
právneho zastúpenia v sume 537,62 eura do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca sa žalobou domáhal preskúmania  
zákonnosti a následne zrušenia hore označených rozhodnutí žalovaného zo dňa 16.02.2015 a zo dňa  
18.02.2015. Rovnako sa žalobca petítom žaloby domáhal preskúmania a zrušenia hore označených  
rozhodnutí Daňového úradu Bratislava (ďalej v texte rozsudku len „správca dane“) zo dní 15.05.2014,  
19.05.2014 a 20.05.2014, ktorými podľa § 68 ods. 6 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“) bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za  
mesačné zdaňovacie obdobia január až december 2010 a za mesačné zdaňovacie obdobia február až  
december 2011.

Žalovaný napadnutými rozhodnutiami v rámci odvolacieho konania podľa ustanovenia § 74 ods. 4  
daňového poriadku potvrdil vyššie uvedené rozhodnutia správcu dane.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalovaný a tiež správca dane vo svojich  
rozhodnutiach dospeli k záveru, že v konaní (daňovou kontrolou) bolo preukázané, že obchody  
deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH,  
neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca nepreukázal ich reálnosť, neuniesol dôkazné bremeno, keď  
sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od  
dodávateľa vystavujúceho faktúry, ktorých pravdivosť bola správcom dane spochybnená.

V danej súvislosti súd poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom  
záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012  
- Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 z 06.12.2012 - Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z  
13.02.2014 - Maks Pen...). Výplýva z nej, že „právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú  
zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali,  
predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie“. Ako Súdny  
dvor opakovane zdôraznil „právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112  
je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto  
právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe“ (rozsudok  
Bonik, už citovaný, bod 26 a citovaná judikatúra). „Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola  
jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené

tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 29 a citovaná judikatúra). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté“.

Krajský súd uviedol, že na druhej strane však osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že uvedené skutočnosti sú splnené. Vnútroštátnym súdom prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. Vnútroštátnemu súdu potom prináleží vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností veci, aby bolo vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi možné určiť, či daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, ktorého sa dopustili jeho dodávateľa.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávateľa, sa ukázala ako nejasná), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom príslúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

Podľa názoru žalovaného nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný tým dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, t. j. X. O., že tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi následné právo na odpočet DPH. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania dospeli k presvedčeniu, že tovar nebol dodaný spoločnosťami PERRO, s. r. o. - EUROCOOP, spotrebné družstvo - X. O. - J. R., resp. NEXT+, s. r. o. - EUROCOOP, spotrebné družstvo - X. O. - J. R., MARKT, s. r. o. - EUROCOOP, spotrebné družstvo - X. O. - J. R. a že týmito len prechádzal fakturačne (na tieto subjekty boli fiktívne vystavované faktúry).

Žalovaný tvrdil, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že žalobca a X. O. sa nestretli, hoci boli zmluvné strany v predmetnom obchodnom vzťahu a tovar bol, tak ako predtým, priamo dovážaný od českého dodávateľa Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Tento argument žalobca vysvetľoval tým, že v mene firmy X. O. vystupoval ako jej zástupca H. B. disponujúci

hodnovernými signifikátormi nevzbudzujúcimi žiadne podozrenie, že by za dodávateľa (predávajúceho) nebol oprávnený konať, čo potvrdil i sám H. B. vo výpovedi pred vyšetrovateľom, kedy priznal organizovanie daňovej trestnej činnosti s niektorými ďalšími stíhanými, pričom však žalobcu a členov jeho rodiny do organizovania tejto trestnej činnosti nezahrnul.

Krajský súd uviedol, že zistenia správcu dane, ktoré pramenia z vykonaného dokazovania, nevyklúčujú možnosť, že dodávateľ žalobcu a jeho subdodávateľa mohli konať v rozpore so zákonom, čo koniec koncov i z administratívneho spisu vyplýva, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu. Daňový orgán nie oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 51).

V obchodnom styku je predpokladaná dobromyseľnosť konania a nadobudnutia práv. Akokoľvek by bol podnikateľ pri uzatváraní obchodov obozretný, nemôže absolútne vylúčiť, že sa stane v niektorom prípade obeťou podvodu. Dôkazy o protiprávnosti konania obchodných partnerov žalobcu nemožno, podľa názoru súdu, považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti jeho konania, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieľnú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode.

Krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov (3SŽf 1/2010 zo dňa 19.08.2010).

Krajský súd bol názoru, že daňové orgány v konaní nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu, alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firmami nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom (súdu) prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH. Za daných okolností nebolo možné opomenúť ani právnu zásadu in dubio pro reo, ktorá sa zväčša uplatňuje v trestnom konaní, avšak nie je vylúčené jej rešpektovanie aj pre daný prípad, kedy existujú pochybnosti o otázke skutkového posúdenia vzťahu (subjektívnej stránke) žalobcu k zákonnosti (resp. nezákonnosti) konania jednotlivých účastníkov predmetného reťazca. Uvedené pochybnosti, pokiaľ je to možné, môžu byť odstránené v daňovom konaní. Súd opakoval, že odporuje právu EÚ a tiež zákonu o DPH, aby sa v súdnej veci zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodanie tovaru alebo služby z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané v rámci reťazca zdaniteľných obchodov sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca. Krajský súd zhrnul, že uvedené prináleží preveriť nezávislým daňovým orgánom, ktoré v danom prípade k tejto svojej povinnosti nepristúpili komplexne, náležite starostlivo a dostatočne zodpovedne.

Súd konštatoval, že žalovaný svoje skutkové zistenia, ktoré súd označil za nedostatočné, zhrnul do tvrdenia, že nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach,

t. j. X. O., teda tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR, a preto jediným cieľom deklarovaneých plnení na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody pre podnikateľské subjekty zapojené do reťazca, čiže aj pre žalobcu.

Prvostupňovému súdu sa uvedené závery žalovaného zdali pre preskúmanie jeho rozhodnutí nedostatočne odôvodnené a napriek rozsiahlosti rozhodnutí, konštatoval absenciu odôvodnenia. Uviedol, že správny súd nie je povinný a v podstate ani oprávnený nahrádzať činnosť správnych orgánov pri odôvodňovaní rozhodnutí. Platí, že vecne preskúmať zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je možné len za predpokladu jeho náležitého odôvodnenia, keď správny orgán náležitým spôsobom vyhodnotí námietky účastníka správneho konania.

Žalobcovi bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe, keby bolo objektívne preukázané, že zdaniiteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarovaneé v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Uvedené, ako súd vyššie konštatoval, správca dane ani žalovaný zistili nedostatočne.

Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniiteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť právo odpočítať hodnotu zaplatenej DPH len za predpokladu, že v konaní objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Najpodstatnejšou otázkou by v takomto prípade bolo, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti mohol vedieť, že jeho konanie smeruje, resp. napomáha k neoprávnenému získaniu nároku na odpočet DPH. Súd konštatoval, že „či vedel“ znamená, že existovali určité skutkové zistenia zakladajúce dôvodné pochybnosti o tom, že by žalobca o podvodnom konaní nevedel, a že bol tak s možnosťou existencie podvodného konania aspoň uzrozumený. Z dôkazov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise však uvedené preukázané rozhodne nebolo. Zo skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi je vylúčené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchateľom) daňového podvodu (iného protiprávneho konania), alebo, že by páchatateľom pomáhal.

Pokiaľ ide o možnosť, že žalobca „mal vedieť“, táto znamená, že žalobca mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. jeho účasť na takom konaní. Z judikatúry ESD vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či mal z opätovného tovaru prospech alebo nie. Ak by k takémuto objektívnemu zisteniu daňové orgány dospeli, a to na základe právne relevantných dôkazov preukazujúcich tento vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, potom by daňovým orgánom (súdu) prináležalo odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH.

V rozhodnutiach správca dane a žalovaného uvedené posúdenie podporené úvahami žalovaného, aby bolo možné správnosť jeho právneho posúdenia, absentuje.

Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý (3Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010). V rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k

nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor toho názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

V prejednávanej veci súd konštatoval, že samotná existencia tovaru a jeho dodanie, neboli zo strany správcu spochybnené, tovar bol reálne dodaný kupujúcemu, pričom toto dodanie tovaru bolo riadne podložené faktúrami a dodaný tovar bol kupujúcim použitý na výrobu finálnych produktov, ktoré boli následne predané konečnému spotrebiteľovi. V dôsledku tejto skutočnosti by mali byť splnené zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Toto právo vzniká platiteľovi v momente, keď vznikla daňová povinnosť. Platiteľ DPH môže odpočítať daň z nakúpených tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré zakladajú právo na odpočítanie DPH na vstupe. Táto skutočnosť podľa názoru súdu nebola sporná.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že žaloba je dôvodná a preto rozhodnutia žalovaného ako nezákonné podľa § 250j ods. 2 písm. c), d) OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom, súc viazaný v tomto rozsudku vysloveným právnym názorom súdu, bude postupovať v naznačenom smere.

Nevyhnutné v ďalšom konaní bude doplniť dokazovanie o zistenie, a to bez pochybností, vzťahu žalobcu k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody a bude žalovaný povinný riadne zisťovať, a to znova bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP a vzhľadom na úspech v konaní bolo žalobcovi priznané právo na náhradu trov, spočívajúcich v zaplatenom súdnom poplatku vo výške 1.610,- eur a v nákladoch právneho zastúpenia za úkony právnej služby podľa § 11 ods. 4, § 13a ods. 1 písm. a), c), d), § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky MS SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov, ktoré predstavovali sumu 537,62 eura, ktoré uložil žalovanému podľa § 149 ods. 1 OSP uhradiť na účet právneho zástupcu žalobcu.

## II.

Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 77/2015-598, 1S 78/2015-1S 99/2015 zo dňa 07.04.2016 v zákonnej lehote podal odvolanie žalovaný, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci prvostupňovým súdom.

Žalovaný uviedol, že krajský súd uvedeným rozsudkom zrušil rozhodnutia žalovaného, pričom podľa súdu najpodstatnejšou otázkou bolo, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti mohol alebo mal vedieť, že jeho konanie smeruje, resp. napomáha k neoprávnenému získaniu nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Podľa názoru súdu je vylúčené tvrdiť, že žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo že by páchatelom pomáhal.

Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého zohľadnil aj dôkazy získané Národnou kriminálnou agentúrou PPZ, Národnou jednotkou finančnej polície, Expozitúra Stred. Žalobca ako daňový subjekt si vybral svojich obchodných partnerov, ktorých za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu správcu dane preveroval z hľadiska správnosti priznanej a odvedenej dane. Správca dane zistil, že žalobca nakúpil tovar od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., cez umelo vložené spoločnosti MARKT, s. r. o., Bratislava, NEXT+, s. r. o., Bratislava, PERRO, s. r. o., od ktorých mal byť tovar dodaný cez EUROCOOP, spotrebne družstvo v likvidácii, Malacky a X. O. - O., Z. žalobcovi, pričom žalobca dodávateľa X. O. osobne nepoznal. Sám žalobca uviedol, že s ním komunikoval len pán H. B., ktorý nebol zamestnancom ani zástupcom X. O., pričom ho vždy kontaktoval telefonicky, faktúry mu osobne doručoval pán H. B. a X. O. ich nakontaktoval prostredníctvom zástupcu telefonicky. Žalobca uviedol, že nevie identifikovať, kto

za spoločnosť X. O. faktúry podpisoval, predpokladal však, že je ňou osoba, ktorá faktúry vystavovala. X. O. do zápisnice o výsluchu obvineného ČVS: PPZ-577/NKA-FP-ST-2012 sa vyjadril, že pozná len H. B., s R. sa nikdy nestretol, R. vždy objednával u B., on s nikým z R. nikdy nehovoril. Vyššie uvedené umelo vložené spoločnosti nepodávali daňové priznania DPH a daň do štátneho rozpočtu neodviedli. V mene subdodávateľov so spoločnosťou Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r. o. konal H. B..

Žalovaný mal za to, že z rozsiahleho šetrenia vykonaného správcom dane (podrobne uvedeného v rozhodnutiach žalovaného i správcu dane) vyplýva, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania, do ktorého boli zapojené osoby bez akéhokoľvek právneho vedomia a ekonomicko-sociálneho zázemia (subjekty, ktoré boli prvé v dodávateľskom reťazci na území Slovenskej republiky), vystupujúce v úlohe dodávateľov pre platiteľa EUROCOOP, spotrebné družstvo, za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku, čoho následným efektom u žalobcu bolo získanie daňovej výhody. V súvislosti s tým správne orgány pri vyhodnotení skutkového stavu poukázali na zneužitie práva v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax.

Tovar bol cez slovenské spoločnosti predávaný len z dôvodu uplatnenia odpočítania dane u žalobcu bez toho, aby daň bola reálne do štátneho rozpočtu odvedená na stupňoch nachádzajúcich sa na začiatku obchodného reťazca v Slovenskej republike. X. O. - O., Z. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9201402/5/1330461/2013 ohľadne zdaniteľných obchodov s odberateľmi J. R., O., O. R., O., Q., U. R., O. prehlásil, že odberateľom dodal tovar (bravčové mäso), s odberateľmi ho skontaktoval H. B. z EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii, Malacky, ktorý bral objednávky pre nich aj pre neho, v roku 2008 H. B. nahlásil množstvá mäsa pre seba, R. nahlásili svoje požadované množstvá tovaru tiež B., tovar bol dovezený k X. O. autami Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o., všetok tovar sa u neho vyložil a prevážil, časť mäsa upravil pre R. a časť predal ako celé polovice; v ďalších rokoch vozili autá Jatiek Moravský Krumlov, spol. s r.o. tovar priamo R.. X. O. fakturoval mäso R. na základe toho, že expedient u R. prevážil mäso, ktoré mu vyložili a jemu dodal šofér z Jatiek Moravský Krumlov, spol. s r.o. na objednávkovom liste váhu vyloženého mäsa u R. a na základe toho vystavil faktúry. Všetko dodávané mäso bolo fakturované spoločnosťou EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii, Malacky. Keď bol tovar vezený autami X. O., platila v hotovosti pani R. priamo jeho šoférovi za predchádzajúcu dodávku mäsa na základe faktúry za mäso, ktorú jej odovzdal šofér pri realizácii ďalšej dodávky tovaru, neskôr boli platby vykonávané cez banku.

Žalovaný uviedol, že v danom prípade pri dodaní tovaru došlo k neoprávnenej daňovej výhode v Slovenskej republike, keď do obchodného reťazca boli zapojené subdodávateľské subjekty (MARKT, s. r. o., NEXT+, s. r. o., PERRO, s. r. o.), ktoré ako prvé v reťazci na území SR, boli povinné priznať a odviesť daň z nadobudnutia tovaru na Slovensku, túto si mohli súčasne aj odpočítať a následne odviesť daň z ceny tovaru fakturovaného spoločnosťou EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii, Malacky, ktorá si mala daň z nakúpeného tovaru odpočítať a následne mala daň odviesť z predaja tovaru X. O., ktorý si tiež mohol odpočítať daň a následne odviesť daň z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi. Tým, že subdodávateľské spoločnosti tak nekonali, narušili neutralitu dane.

Žalovaný poukázal na to, že Krajský súd v Bratislave vo veci žalobcu J. R. rozsudkom sp. zn. 2S 45/15-541, 2S 53-71/15 zo dňa 17.06.2015 rozhodol tak, že žalobu zamietol, pričom ide o totožný stav s vecou, ktorá je predmetom odvolania s tým, že rozsiahlo odôvodnil, že žalobca mal a mohol vedieť o účasti na podvode. Súd mal za to, že z vykonaných dôkazov vyplynulo, že žalobca si vôbec nepreveril postavenie dodávateľa X. O., nepreveril si, kto je oprávnený za neho konať, či je schopný tovar dodať, či je kontaktný, k dodávateľskej firme sa nijako relevantne nevedel vyjadriť. V styku bol len s českou spoločnosťou a H. B., ktorý však za uvedeného dodávateľa (X. O.) nebol oprávnený konať.

Žalovaný zdôraznil, že vzniku daňovej povinnosti predchádza dodanie tovaru, čo nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru dodávateľom X. O., ktorý však fiktívne vystavil faktúry pre žalobcu, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti dodaním tovaru. Skutočnosť, že dodávky tovaru boli reálne vykonané inými subjektmi ako bol fakturačný dodávateľ, z dôvodu tvrdeného vyťaženia vozidla, nie je pre nárok na odpočítanie dane rozhodujúca.

Ako vyplýva zo zápisnice ČVS: PPZ-577/NKA-FP-ST-2012 zo dňa 12.11.2013 uvedené obchody s mäsom boli realizované po dohode s H. B., ktorý nebol osobou oprávnenou konať za X. O., ani realizovať v jeho mene obchody s mäsom ani vo vzťahu k dodávateľovi Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., ani k žalobcovi. Z predmetnej zápisnice je zrejmé, akým spôsobom bola daň z pridanej hodnoty delená medzi jednotlivé zúčastnené subjekty. J. R. mal na objednávku vždy dať pečaťku jednej zo svojich firiem - manželky O. a syna U. a tiež svoju pečaťku - striedal si to on sám. Podľa toho vedel X. O., na ktorú firmu má vyhotoviť faktúru.

Žalovaný uviedol, že výpoveď obvineného H. B. má významnú výpovednú hodnotu, lebo presne popísal fungovanie reťazca a vzťahy medzi firmami, nevynímajúc žalobcu a členov jeho rodiny. H. B. mal v celej veci dôležité postavenie, keďže koordinoval priebeh viacerých udalostí. Tiež potvrdil, že spočiatku platil žalobca za tovar v hotovosti, neskôr chcel z opatrnosti na účet, zrejme si uvedomujúc neštandardnosť a rizikovosť obchodov. Potvrdil aj to, že vzťah žalobcu a X. O. bol fiktívny a vznikol hlavne z dôvodu, že žalobca chcel za tovar platiť na účet (a je logické, že to nebolo možné priamo českej spoločnosti.) Objednávky pritom žalobca adresoval priamo českej spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Žalobca podľa H. B. získal jednak zľavu na tovar v porovnaní s tým, ak by ho nakupoval priamo od českej spoločnosti (zľava sa podľa názoru súdu vytvorila práve delením získanej DPH) a jednak prebiehal aj obchod s „čiernym mäsom“, čo malo byť pre žalobcu ešte výhodnejšie ako samotný nákup mäsa, ale toto nebolo predmetom preskúmaných rozhodnutí.

Dodávky z Českej republiky boli fakturované na rôzne spoločnosti v cenách bez dane z pridanej hodnoty. Následne boli vyhotovené v mene subdodávateľských spoločností a spoločnosti EUROCOOP, spotrebné družstvo, Malacky faktúry za dodávky pre X. O. a žalobcu s daňou, ktorú si žalobca odpočítal cez daňové priznanie, ale zároveň sa s ňou delil s pánom B., ktorý obchod zorganizoval a s p. S., ktorý zabezpečoval firmy, na ktoré sa vyhotovovali faktúry. Z uvedeného je jednoznačné, že uvedené obchody sú súčasťou získania neoprávnenej daňovej výhody a žalobca o výhodách takéhoto „obchodovania“ vedel.

Žalovaný uviedol, že žalobca tým, že si zúčastnené osoby delili daň z pridanej hodnoty, musel mať vedomosť o takomto konaní. Žalobca je ten, kto do v minulosti transparentného obchodu umožnil prístup ďalším obchodným partnerov. V danom prípade žalovaný konštatoval, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že obchody, ktoré uskutočnil, nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Povinnosťou správcu dane a následne žalovaného bolo posúdenie predložených dokladov vo vzťahu k určeniu výšky dane, a to v ich vzájomnej súvislosti najmä s ohľadom na to, či nešlo o uzatvorenie zmlúv so snahou, v konečnom dôsledku znížiť daňový základ, resp. uplatniť si neoprávnené odpočítanie dane.

Žalobca skutočne nekupoval tovar od X. O., ale iba fiktívne, pretože celý obchodný tok realizoval od októbra 2008 tak ako predtým, keď mu tovar dodávala spoločnosť Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Táto spoločnosť ako prvá v reťazci dodávala mäso priamo žalobcovi, ale od októbra 2008 bol umelo vytvorený fakturačný tok, ktorý umožnil zneužitie práva. Pri praktickom uplatňovaní zákona o DPH je pritom nutné zohľadniť princíp (zásadu) zneužitia práva, pričom je nutné prejsť testom zneužitia, ktorého kritéria spočívajú v porovnaní transakcie s ostatnými podobnými transakciami a v posúdení právnych, hospodárskych a personálnych vzťahov v reťazci. Posledné spomenuté subjektívne kritériá možno naplniť aj preukazovaním, že platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodu. Pri reťazových obchodoch ide v drvivej väčšine o vylákavanie neoprávneného nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Za reťazec sa považuje situácia, keď sa na získaní nadmerného odpočtu podieľajú viac ako dvaja platitelia dane v reťazci za sebou, kde jeden z článkov reťazca daň neodvedie a posledný z článkov reťazca potom legálne uplatňuje nárok na odpočítanie dane.

Žalovaný zdôraznil, že nie je rozpor v tom, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného

systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práva platiteľov dane na vrátenie dane nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných obchodov. Súdny dvor konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na obchode, ktorý je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknutý obchod spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Žalovaný poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/11 Bonik body 35 - 45 a vo veci C-18/13 Maks Pen.

Zo zistených skutočností podľa názoru žalovaného vyplýva, že tovar existoval, tento žalobca odoberal od českého dodávateľa Jaty Moravský Krumlov, spol. s r. o., avšak fakturačným obchodným partnerom bol X. O.. Teoreticky X. O. mohol „zastrešovať“ obchody z titulu svojej pozície na trhu a mohol byť, napr. sprostredkovateľským článkom pri toku tovaru priamo od spracovateľa mäsa žalobcovi ako jeho konečnému predajcovi, pričom podnikateľské aktivity žalobcu vo vzťahu k X. O. a českej spoločnosti Jaty Moravský Krumlov, spol. s r. o. neboli štandardnými obchodmi. Fakturačný tok tovaru sa v danom prípade nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR. Tovar bol žalobcovi reálne dodávaný spoločnosťou Jaty Moravský Krumlov, spol. s r. o. bez pričinenia X. O., ale fakturačne išiel fiktívne cez X. O. a pred ním cez ďalšie subjekty. Aj zo skutočnosti, že X. O. až následne zistil, koľko tovaru žalobca odobral, potvrdzuje, že nebol „štandardným“ dodávateľom a nemal vedomosť o objednávkach žalobcu.

Žalovaný poukázal na to, že dôvodom na neuznanie odpočítania dane bolo neuskutočnenie zdaniteľných obchodov X. O., ktorý v podvodnom reťazci iba vystavil faktúry, z ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie dane. Logickým záverom je, že vytvorenie komplikovaného fakturačného reťazca - hoci žalobca tovar naďalej odoberal priamo od českej spoločnosti, a teda ho mohol naďalej platiť priamo českej spoločnosti - bolo s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody. Toto tvrdenie má oporu vo výpovedi pána B. o delení neoprávnene získanej dane.

Najpodstatnejšou otázkou sporu bolo, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti mohol vedieť, že jeho konanie smeruje, resp. napomáha k neoprávnenému získaniu nároku na odpočítanie dane. Pre žalobcu bolo vytvorenie obchodného reťazca podstatným, lebo išlo o existujúci tovar, ktorý sa musel na trhu umiestniť (vzhľadom k druhu tovaru - čerstvé mäso - v relatívne krátkom čase), a to aj prostredníctvom žalobcu, ktorý ho predával v maloobchode konečným spotrebiteľom s cenou výhodnejšou oproti ostatným predajcom mäsa.

Z vykonaných dôkazov vyplynulo, že žalobca si vôbec nepreveril postavenie dodávateľa X. O., nepreveril si, kto je oprávnený za neho konať, či je schopný tovar dodať, či je kontaktný, k dodávateľskej firme sa nijako relevantne nevedel vyjadriť, keďže bol v styku len s českou spoločnosťou Jaty Moravský Krumlov, spol. s r. o. a H. B., ktorý však za dodávateľa X. O. nebol oprávnený konať, pričom sám žalobca rozhodoval, čo sa bude fakturovať na neho a čo na členov jeho rodiny.

Žalovaný uviedol, že neštandardný vzťah žalobcu a X. O. vyplýva aj z ich samotných výpovedí, keď žalobca aj X. O. potvrdili, že sa nikdy nestretli, teda sa vôbec nepoznali a napriek tomu dlhodobo obchodovali. Žalobca teda mal vedieť, že uvedené obchody zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou zneužitia práva (daňového podvodu) zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Podľa názoru žalovaného, žalobca mal vedieť, a to s ohľadom na všetky neštandardné okolnosti celého prípadu, o svojej úlohe v celom reťazci.

Zabezpečené dôkazy, ako súvislý celok preukazujú, že obchody neboli štandardnými obchodmi, žalobca objednával tovar telefonicky - buď u H. B., alebo podľa vyjadrenia H. B. priamo u českých šoférov, pričom vedel, že faktúry sú od inej osoby (od X. O.), t. j. vedel, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom (vyjadrenie žalobcu v odpovedi zo dňa 20.09.2013 - strana 19 rozhodnutia správcu dane - body d) a e) - komunikoval s nami p. B., faktúry osobne doručoval pán B.).

Žalobca vykonával úhrady aj v hotovosti (zo začiatku), neskôr (zo spisu vyplýva, že na žiadosť žalobcu) bezhotovostne, a práve z dôvodu tejto požiadavky bol len X. O. ochotný prevziať na seba prefinancovanie cez účty a prefakturáciu cez jeho osobu, t. j. aj pričinením žalobcu sa umelo vytvorený reťazec doplnil o X. O..

Žalobca vedel o neštandardných cenách (H. B. sa vyjadril, že práve žalobca ich tlačil dole, pričom tvrdil, že navyše bral aj mäso - napr. hrtany na čierne - na výrobu varených mäsových výrobkov), dobromyseľný obchodník pri vysokých objemoch tovaru a ceny tovaru si urobí prieskum trhu, inak by neinvestoval do absolútne neovereného a trhom nežiadaného produktu.

Žalobca ani v odvolaní, ani v žalobe priamo neuviedol, že by o tejto situácii nevedel, v tejto súvislosti neuviedol žiadne konkrétne dôvody, pre ktoré by o tomto riadenom reťazci podnikateľských subjektov (za reťazec je možné považovať už to, keď existujú viac ako dvaja platitelia dane za sebou) nevedel - minimálne musel vedieť o H. B. a X. O., keďže u jedného objednával a druhý bol uvedený na faktúrach a zároveň mu platil.

Žalobca jednal len s H. B., ktorý nebol oprávnený konať za dodávateľa X. O., ktorý bol uvedený na faktúrach. Z vykonaných dôkazov vyplynulo, že žalobca si nepreveril postavenie dodávateľa, nepreveril si, kto je oprávnený za neho konať, či je schopný tovar dodať, či je kontaktný, k dodávateľskej firme sa nevedel vyjadriť.

Podľa žalovaného, žalobca nekonal v súlade so zásadou opatrnosti v obchodnom styku (v súvislosti s tým žalovaný poukázal aj na rozsudok NS SR č. k. 6Sžf/9/2012 z 24.10.2012), neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa reálne uskutočnili obchody tak, ako boli fakturované. Zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk, ktorý vyžaduje, aby podnikateľ mal vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorou napĺňa znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí - § 264 Obchodného zákonníka (rozsudok NS SR č. k. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011). Žalobca sám nepreukázal, 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 vo fiktívnom zdaniteľnom plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH (rozsudok NS SR č. k. 8Sžf/30/2013 z 24.04.2014).

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu č. k. 1S 77/2015-598, 1S 78/2015-1S 99/2015 zo dňa 07.04.2016 v časti výroku, týkajúceho sa vyššie označených rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Bratislava zmenil tak, že žaloba sa zamietá.

### III.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že krajský súd správne vec posúdil a správne rozhodol a rozsudok presvedčivo, dôkladne a transparentne odôvodnil s čím sa plne žalobca stotožnil. Z uvedených dôvodov navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok podľa § 219 OSP ako vecne správny potvrdil a priznal žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ustanovenia § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t. j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP).

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 220 OSP odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa zmení, ak nie sú splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutí žalovaného zo dňa 16.02.2015 č. 1100303/1/67480/2015/14008, 1100303/1/67823/2015/14008, 1100303/1/67994/2015/14008, 1100303/1/68057/2015/14008, 1100303/1/68124/2015/14008, 1100303/1/68166/2015/14008, 1100303/1/68751/2015/14008, 1100303/1/69581/2015/14008, 1100303/1/69689/2015/14008, 1100303/1/69777/2015/14008, 1100303/1/69858/2015/14008 a rozhodnutí žalovaného zo dňa 18.02.2015 č. 1100303/1/76204/2015/14230, 1100303/1/76236/2015/14230, 1100303/1/76240/2015/14230, 1100303/1/76241/2015/14230, 1100303/1/76243/2015/14230, 1100303/1/76249/2015/14230, 1100303/1/76251/2015/14230, 1100303/1/76254/2015/14230, 1100303/1/76256/2015/14230, 1100303/1/76260/2015/14230, 1100303/1/76266/2015/14230, 1100303/1/76268/2015/14230, ktorými žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Bratislava zo dní 15.05.2014, 19.05.2014 a 20.05.2014 č. 9104402/5/1908359/2014/Mate, 9104402/5/1925242/2014/Mate, 9104402/5/1929665/2014/Mate, 9104402/5/1929375/2014/Mate, 9104402/5/1928837/2014/Mate, 9104402/5/1928578/2014/Mate, 9104402/5/1927045/2014/Mate, 9104402/5/1925834/2014/Mate,

9104402/5/1909549/2014/Mate, 9104402/5/1911109/2014/Mate, 9104402/5/1922960/2014/Mate,  
9104402/5/1923250/2014/Mate, 9104402/5/1923534/2014/Mate, 9104402/5/1923852/2014/Mate,  
9104402/5/1924043/2014/Mate, 9104402/5/1924357/2014/Mate, 9104402/5/1924625/2014/Mate,  
9104402/5/1924834/2014/Mate, 9104402/5/1927449/2014/Mate, 9104402/5/1928110/2014/Mate,  
9104402/5/1927826/2014/Mate, 9104402/5/1928414/2014/Mate, 9104402/5/1929080/2014/Mate,  
ktorými správca dane v uvádzanom poradí podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane na DPH za mesačné zdaňovacie obdobia január až december 2010 a za mesačné zdaňovacie obdobia február až december 2011.

Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na vrátenie dane a dodatočného určenia DPH bolo neuznanie DPH zaplatenej žalobcom za prijaté zdaniteľné plnenia deklarované faktúrami za nákup mäsa od dodávateľa X. O. - O., I. č. XX/X, XXX 01 Z. (ďalej len „X. O.“). Vo vzťahu k tomuto dodávateľovi žalobcu samotná existencia tovaru - bravčového mäsa nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, t. j. X. O.. Na základe zisteného skutkového stavu daňové orgány oboch stupňov konštatovali odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uplatnený nárok na vrátenie dane neuznali.

Úlohou súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky, za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobia.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

Zároveň najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

Podľa § 250ja ods.7 OSP, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na

podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Senát 6S najvyššieho súdu už v skoršom rozsudku sp. zn. 6Sžf/72/2015 zo dňa 28. novembra 2017 potvrdil zamietajúci rozsudok Krajského súdu v Bratislave týkajúci sa totožných účastníkov, ako aj predmetu konania, pričom išlo len o iné zdaňovacie obdobia a čiastočne iné subdodávateľské subjekty zapojené do obchodného reťazca.

Senát najvyššieho súdu s poukazom na rovnakú právnu otázku a na rovnaký skutkový základ posudzovanej veci, v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 OSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/72/2015 zo dňa 28. novembra 2017, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a podľa § 250k ods. 1 OSP účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal. Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 05.02.2015:

číslo: 1100303/1/54749/2015/5309, číslo: 1100303/1/54775/2015/5309,  
číslo: 1100303/1/54781/2015/5309, číslo: 1100303/1/54788/2015/5309,  
číslo: 1100303/1/54792/2015/5309, číslo: 1100303/1/54795/2015/5309,  
číslo: 1100303/1/54797/2015/5309, číslo: 1100303/1/54803/2015/5309,  
číslo: 1100303/1/54808/2015/5309, číslo: 1100303/1/54812/2015/5309  
a rozhodnutí žalovaného zo dňa 06.02.2015:

číslo: 1100303/1/56183/2015/4897, číslo: 1100303/1/56193/2015/4897,  
číslo: 1100303/1/56196/2015/4897, číslo: 1100303/1/56197/2015/4897,  
číslo: 1100303/1/56198/2015/4897, číslo: 1100303/1/56201/2015/4897,  
číslo: 1100303/1/56205/2015/4897, číslo: 1100303/1/56209/2015/4897,  
číslo: 1100303/1/56212/2015/4897, číslo: 1100303/1/56215/2015/4897.

Rovnako sa žalobca petitom žaloby domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí Daňového úradu Bratislava (ďalej v texte rozsudku len „správca dane“)

číslo: 9104402/5/1877837/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1880308/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1883781/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1883968/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890026/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890095/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890155/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890211/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890266/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890336/2014/Mate,  
vydaných dňa 13.05.2014 a zrušenia rozhodnutí správcu dane vydaných dňa 14.05.2014

číslo: 9104402/5/1890374/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890412/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890454/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890491/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890528/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890580/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890619/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890649/2014/Mate,  
číslo: 9104402/5/1890693/2014/Mate, číslo: 9104402/5/1890732/2014/Mate, ktorými vo vyššie uvádzanom poradí podľa § 68 ods. 6 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“) vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za mesačné zdaňovacie obdobia marec až december 2008 a za mesačné zdaňovacie obdobia január až október 2009.

Žalovaný napadnutými rozhodnutiami v rámci odvolacieho konania podľa ustanovenia § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil vyššie uvedené rozhodnutia správcu dane.

Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na vrátenie dane a dodatočného určenia DPH bolo neuznanie DPH zaplatenej žalobcom za prijaté zdaniteľné plnenia deklarované faktúrami za nákup mäsa od dodávateľa X. O. - O., I. č. XX/X, XXX XX Z. (ďalej len „X. O.“). Vo vzťahu k tomuto dodávateľovi žalobcu samotná existencia tovaru - bravčového mäsa nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, t. j. X.

O.. Na základe zisteného skutkového stavu daňové orgány oboch stupňov konštatovali odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uplatnený nárok na vrátenie dane neuznali.

Krajský súd pri súdnom prieskume napadnutých rozhodnutí vychádzal zo zisteného skutkového stavu, ktorý medzi stranami nebol sporný. Z administratívneho spisu konštatoval, že žalobca v daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia vykázal nadmerný odpočet a uplatnil si právo na vrátenie DPH. Daňové kontroly boli vykonané na základe žiadosti o súčinnosť Prezídia Policajného zboru. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február - december 2008 uvedených v protokole číslo: 9104402/5/727406/14/Mate zo dňa 21.02.2014, výsledkov daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január - október 2009 uvedených v protokole číslo: 9104402/5/728087/14/Mate zo dňa 19.02.2014 a vyrubovacieho konania, vydal správca dane vyššie uvedené rozhodnutia.

Krajský súd prihliadol i na skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly boli zo strany správcu dane preverované i predchádzajúce zdaniteľné obchody v obchodných reťazcoch realizovaných na území Slovenskej republiky, ktoré tvorili po intrakomunitárnom dodaní mäsa z územia Českej republiky zdaniteľné plnenia medzi daňovými subjektmi EUROCOOP, spotrebné družstvo, BDL Logistic, s. r. o., REAL KOMPLEX, s. r. o., SYOMA, s. r. o., MARKT, s. r. o., pričom výsledky dokazovania preukázali, že tovar uvedenými obchodnými spoločnosťami nebol dodaný, ale boli len fiktívne vystavené faktúry na tieto spoločnosti. V nadväznosti na uvedené zistenia o fiktívnosti deklarovaných zdaniteľných plnení sa krajský súd stotožnil s právnym záverom žalovaného, že ak uvedeným daňovým subjektom na jednotlivých stupňoch nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, potom žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených X. O., avšak to iba za predpokladu, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Daň uvedenú na daňových dokladoch vyhotovených týmito platiteľmi dane rovnako krajský súd posúdil len ako splatnú z titulu jej uvedenia na faktúre, ale nie ako odpočítateľnú u žalobcu. Z uvedeného dôvodu i krajský súd konštatoval, že žalobca odpočítal daň z preverovaných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH.

Na základe žalobných dôvodov a argumentácie žalobcu krajský súd za spornú otázku označil posúdenie primeranosti prenosu dôkazného bremena na žalobcu a za zásadnú spornú otázku v prejednávanej veci označil posúdenie subjektívnej stránky konania žalobcu v postavení odberateľa zdaniteľného plnenia vo vzťahu k jeho účasti v preverovaných obchodných reťazcoch fiktívnych dodávok predchádzajúcich dodaniu mäsa od jeho dodávateľa. Uvedenú podstatnú okolnosť, či žalobca ako zdaniteľná osoba vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce právo na odpočet dane boli súčasťou podvodu, krajský súd posudzoval v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej v texte rozsudku len „SD EÚ“) a s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistené daňovými orgánmi.

Čo do splnenia hmotnoprávných podmienok potrebných na vznik nároku na odpočítanie dane krajský súd s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH dôvodil požiadavkou zákonodarcu, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie uplatňuje, preukázal, že splnil podmienky, ktoré pre nárok na odpočítanie zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je relevantným dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne kúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a prešlo naň dispozičné právo.

Podľa krajského súdu ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH určuje podmienky, za akých si daňový

subjekt môže odpočítať daň, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovar, ktorý bol dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane správne vychádzal nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na skutkové zistenia, spoľahlivo spochybňujúce, že sa s deklaroványm tovarom reálne obchodovalo tak, ako sa to uvádzalo na faktúrach. Dôvodil, že vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Len s dodaním tovaru je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v ustanovení § 19 ods. 1, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru (v danom prípade dodávateľom X. O.), čo nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru týmto dodávateľom, ktorý však fiktívne vystavil faktúry pre žalobcu, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti dodaním tovaru. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru a služieb vôbec nepríde. V takom prípade, ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH). Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými subjektmi v reťazci, dodávateľovi žalobcu nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre. A to z dôvodu, že faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH. Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru, správca dane bol povinný šetriť celý obchodný reťazec. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci.

K výpovednej hodnote daňových a listinných dokladov krajský súd uviedol, že ich predloženie je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. Vo všeobecnosti samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane v danom prípade nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle daňového poriadku k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných zdanieľných obchodoch, pretože iba samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, ešte nezakladá právo na odpočítanie dane.

Ohľadne namietaného neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd konštatoval, že správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcou dane neodstránil.

Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej v texte rozsudku aj „najvyšší súd“) sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 krajský súd ďalej dôvodil, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný.

V nadväznosti na uvedený výklad splnenia hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na vrátenie dane a v nadväznosti na zistený skutkový stav krajský súd vyhodnotil, že cieľom deklarováných plnení

na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody pre podnikateľské subjekty zapojené do reťazca. K tomuto záveru krajský súd dospel i s prihliadnutím na okolnosť, že v prípade totožnosti fakturačného a reálneho toku tovaru by žalobca ako nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu, nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale musel by postupovať podľa § 49 ods. 2 písm. c) citovaného zákona, čo znamená, že ako platiteľ by mohol odpočítať daň z tovarov v tom prípade, ak by ním bola daň uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 citovaného zákona (t. j. vykonal by tzv. „samozdanenie“ - uplatnenie slovenskej dane z pridanej hodnoty na cenu uvedenú na českej faktúre, túto by si zároveň odpočítal, teda finančný efekt zo samozdanenia a odpočítania by bol nulový a nevznikol by nárok na vrátenie dane zo štátneho rozpočtu SR). Podľa krajského súdu samotný žalobca však daňovú výhodu pri uplatnení nadmerného odpočtu nezískal, pretože on DPH zaplatil X. O. z titulu vystavených faktúr.

Krajský súd vyhodnotil ako správny postup správcu dane, ktorý nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov predložených žalobcom, ale zameral sa na preverenie reálnosti vecného plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na skutočnosti zistené pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní. Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH má prednosť skutočný stav pred stavom formálnym. V súvislosti s preskúmaním správnosti aplikácie zisteného skutkového stavu na výsledok preverenia nároku na vrátenie DPH krajský súd bral do úvahy skutočný stav, podľa ktorého X. O. žalobcovi žiaden tovar nedodával, títo sa ako zmluvné strany vo fiktívnom obchodnom vzťahu nepoznali, nikdy sa ani nestretli a žalobca reálne odoberal tovar priamo od českého dodávateľa Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. tak, ako v dobe pred kontrolovaným obdobím.

Na základe obsahu administratívneho spisu a zisteného skutkového stavu krajský súd zhrnul dôvody, pre ktoré nebolo možné posúdiť konanie žalobcu ako konanie dobromyseľného članku v obchodnom reťazci fiktívnych zdaniteľných plnení. Pri danej úvahe krajský súd vychádzal zo skutočnosti, že žalobca bol posledným článkom v reťazci obchodných subjektov podvodným spôsobom zneužívajúcich systém DPH, pričom bol nesporne zainteresovaným účastníkom v tomto „kolotoči“, keďže sa do neho zapojil a pristúpil na to, že tovarový a fakturačný tok bude odlišný. Krajský súd v úvahe pripustil, že vo všeobecnosti odberateľ nevie ovplyvniť obchodné aktivity svojho dodávateľa a nezodpovedá za konanie iných subjektov konajúcich nezávisle, poctivo a za účelom dosiahnutia zisku z reálneho podnikania. Avšak v danom prípade reálnym dodávateľom žalobcu nebol X. O., ale bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania, do ktorého boli zapojené osoby bez akéhokoľvek právneho vedomia a ekonomicko-sociálneho zázemia (subjekty, ktoré boli prvé v dodávateľskom reťazci na území Slovenskej republiky), vystupujúce v úlohe dodávateľov pre EUROCOOP, spotrebné družstvo, za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku. V tejto súvislosti krajský súd vyslovil súhlas so správnym vyhodnotením skutkového stavu daňovými orgánmi oboch stupňov, poukazujúci na zneužitie práva v zmysle odseku 66 a 69 rozhodnutia SD EÚ veci C-255/02 Halifax, podľa ktorých: „Ak platiteľ alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať.“ Podľa odseku 69 citovaného rozhodnutia: „Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva.“

K vyhodnoteniu objektívnych skutočností preukazujúcich vedomosť žalobcu, že bol súčasťou podvodného konania, krajský súd dospel aplikovaním záverov judikatúry Súdneho dvora EÚ, podľa ktorých predovšetkým platí, že každý jeden prípad je potrebné posudzovať individuálne s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti. Podľa krajského súdu uvedeným spôsobom postupovali i daňové orgány a dospeli k správneému záveru, že žalobca skutočne nekupoval tovar od X. O., ale iba fiktívne, pretože celý obchodný tok realizoval v skutočnosti od marca 2008 tak ako predtým, keď mu tovar dodávala spoločnosť Jatky Moravský Krumlov spol. s r.o. Táto spoločnosť ako prvá v reťazci dodávala mäso priamo žalobcovi, ale bol umelo vytvorený fakturačný tok, ktorý umožnil zneužitie práva. Pri praktickom uplatňovaní zákona o DPH je pritom nutné zohľadniť princíp (zásadu) zneužitia práva,

pričom je nutné prejsť testom zneužitia. Jeho kritériá spočívajú v porovnaní transakcie s ostatnými podobnými transakciami a v posúdení právnych, hospodárskych a personálnych vzťahov v reťazci. Posledné spomenuté subjektívne kritériá možno naplniť aj preukazovaním, že platca dane vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodu. Pri reťazových obchodoch ide v drivej prevahe o vylákание neoprávneného nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Za reťazec súd považuje situáciu, keď sa na vylákání (získaní) nadmerného odpočtu podieľajú viac ako dvaja platcovia dane v reťazci za sebou, kde jeden z článkov reťazca daň neodvedie a posledný z článkov reťazca potom legálne uplatňuje nárok na odpočet na vstupe.

Eurokonformný výklad posúdenia splnenia zákonných podmienok na vrátenie dane zaplatenej na vstupe v spojení s posúdením skutkových okolností prípadu, ako i zneužitie práva krajský súd podporil poukazom na judikatúru SD EÚ (C-255/02 Halifax, C-285/11 Bonik a vo veci C-18/13 Maks Pen, č. C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Pétér Dávid a ďalšími, obsiahnutými v uvádzaných veciach).

V nadväznosti na uvedené krajský súd poukázal na povinnosť daňových subjektov prijímať všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, bod 51). V rovnakom kontexte poukázal i na ďalší záver vyplývajúci z judikatúry SD EÚ, podľa ktorého nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie v znení jeho doplnenia a navrhol, aby odvolací súd z dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. f), h) OSP zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca namietal, že krajský súd mu svojím postupom spočívajúcim v porušení ustanovenia § 114 ods. 2 OSP odňal možnosť konať pred súdom, pretože žalobcovi bezodkladne neodoslal vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe. Konkretizoval, že žalovaný podal k žalobe 11.06.2015 písomné vyjadrenie v rozsahu trinástich strán, ktoré došlo krajskému súdu 15.06.2015, pričom krajský súd vo veci rozhodol 17.06.2015 a vyjadrenie žalovaného zaslal žalobcovi až spolu s rozsudkom. Týmto postupom žalobca nemal možnosť oboznámiť sa so stanoviskom žalovaného.

Nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom žalobca vzhľadom na nesprávne vyhodnotenie splnenia zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na vrátenie dane v nadväznosti na zistený skutkový stav a nesprávne vyhodnotenie miery prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu.

Citáciou z odôvodnenia napadnutého rozsudku: „Správca dane v súlade so zákonom o DPH vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec - december 2008 a január - október 2009.“, žalobca poukázal na pochybenie, že krajský súd nevysvetlil, čo mal na mysli tzv. rozdielom DPH, rozdiel medzi čím, pretože v danom prípade neexistuje finančný, matematický rozdiel medzi zaplatenou a nezaplatenou DPH. Žalobca uviedol, že zaplatil za tovar DPH v celom rozsahu, v celom sledovanom období, za každú faktúru bezo zvyšku, a preto spomínané vyrubenie rozdielu DPH je netransparentný pojem.

V súvislosti s konštatovaním krajského súdu, že v danej veci vzhľadom na existenciu nakupovaného tovaru (bravčového mäsa) nešlo o klasický kolotoč s fiktívnym tovarom, avšak nebolo preukázané, že fakturovaný tovar žalobca kúpil a bol mu dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre, žalobca uviedol, že krajský súd vlastne potvrdil podstatnú časť žalobnej argumentácie, že sa nejednalo o fiktívne

obchody, ale išlo o reálne dodávky tovaru s fakturáciou a zo strany žalobcu krajský súd uznal, že nepochybne bola zaplatená aj DPH. Z uvedeného dôvodu žalobca označil napadnutý rozsudok za rozhodnutie, ktorým sa schvaľuje duplicitné vyrubenie DPH žalobcovi, čo tento považuje za nespravodlivé, nezákonné a likvidačné.

Žalobca zopakoval ním uvádzané známe okolnosti predchádzajúce realizácii kontrolovaných zdaniteľných plnení, že ho s ponukou dodávky mäsa od moravského výrobcu oslovili ľudia zo spoločnosti X. O.. Na základe objednávok žalobcu celé roky dodávali mäso. Firma O. za dodávky mäsa vystavovala faktúry vrátane DPH, ktoré žalobca vždy riadne zaplatil. Pri dodávkach mäsa sa tieto kontrolovali a porovnávali čo do množstva a kvality s objednávkami. Kontrolné zistenia sa vždy prejavili vo faktúre, ktorá na ich základe fakturovala kontrolou zistené množstvá. Takto to išlo za celé sledované obdobie po niekoľko rokov. Žalobcovi sa nikdy neozval ani výrobca, ani iný podnikateľský subjekt s námietkami, alebo oznámením, že má nejaké práva, alebo, že by spochybňoval firmu X. O. ako dodávateľa mäsa pre žalobcu. Žalobca vedel, kto je producentom mäsa, ale s týmto nemal žiadny obchodný vzťah a takisto ani so žiadnym iným podnikateľským subjektom mimo X. O..

Žalobca nemal vedomosť o vzťahoch firmy X. O. so spoločnosťami, ktoré spomínal krajský súd v rozsudku, ale krajský súd napriek tomu na žalobcu preniesol dôsledky týchto fiktívnych obchodov, hoci on o nich nevedel a ani za tieto vzťahy nemohol niesť zodpovednosť. Žalobca ako odberateľ nevedel, ani nemal ako vedieť, že daňové vzťahy medzi firmou O. a ďalšími subjektmi vykazujú znaky daňového podvodu.

Žalobca napádal, že krajský súd neuviedol žiaden dôkaz, že by žalobca vedel, alebo mal vedieť, že firma O., alebo jej ďalší partneri sa zúčastňujú daňových podvodov. Žalobca mal za to, že ho nezaťažuje povinnosť preukazovať takúto nevedomosť.

K spoľahlivosti osoby jeho dodávateľa žalobca argumentoval, že nemal ako zistiť a nemal ani povinnosť zisťovať oprávnenosť dodávok mäsa a fakturáciu za mäso na strane firmy X. O.. Žalobca poznal z podnikateľského života, že firma X. O. je existujúca firma, ktorá podniká aj v oblasti mäsových výrobkov a je platcom DPH a nemal dôvod pochybovať o jej právnom postavení.

Zhodne so žalobou opätovne poukázal žalobca na skutočnosť, že v trestnom konaní vedenom v tejto veci hlavný obvinený B. svojou výpoveďou zbavil žalobcu podozrenia o jeho vine/vyvinil žalobcu. Krajský súd žiadnym spôsobom nereagoval na túto žalobnú argumentáciu, len konštatoval, že správny súd nerieši trestnoprávny aspekt. Výpoveď obvineného B. bola k žalobe pripojená ako listinný dôkaz a je dôkazom o nevedomosti a nepodielaní sa na podvoch zo strany žalobcu. Preto mal krajský súd tento dôkaz vyhodnotiť, keďže sám považuje subjektívnu stránku vedomosti o podvodoch za kľúčovú. Podľa žalobcu je rozsudok v tomto smere nepreskúmateľný, pretože krajský súd vôbec nevysvetlil, z čoho vychádza, keď pripisuje žalobcovi vedomosť o podvodoch. V tejto súvislosti žalobca poukázal na záver krajského súdu, že žalobca nezískal žiadnu výhodu: „Samotný žalobca však daňovú výhodu pri uplatnení nadmerného odpočtu podľa názoru súdu nezískal, pretože on DPH zaplatil X. O. z titulu vystavených faktúr.“

Ohľadne namietaného nesprávneho vyhodnotenia skutkového stavu a nesprávneho skutkového záveru o tom, že žalobca reálne tovar odoberal od producenta, žalobca odvolávajúc sa na bežnú podnikateľskú prax argumentoval, že priama komunikácia žalobcu s majiteľom firmy O., príp. ich vzájomné poznanie sa, nebolo pre realizáciu zdaniteľných obchodov potrebné a z hľadiska preukázania podvodu nemajú význam, keďže podnikateľské vzťahy realizujú výkonní pracovníci firiem. Dôvodil, že u žalobcu boli určení pracovníci na objednávanie a nákup mäsa, ktorí to robili pod menom žalobcu. Takisto firma O. komunikovala s firmou žalobcu prostredníctvom svojich ľudí, priamo pán O. sa neangažoval. Podľa žalobcu to vôbec nie je dôkaz fiktívneho obchodu. Žalobca sa v sledovanom období správal primerane bežnej podnikateľskej praxi a nemohol vedieť, že jeho dodávateľ s inými subjektmi porušuje zákon. Žalobca nemohol vedieť, že správca dane neskôr kontrolou skonštatuje, že firmu O. nepovažuje za žalobcovho dodávateľa. Žalobcovi počas celého sledovaného obdobia nikto nenamietal, že by firma O.

doďavala mäsö nelegálne, ani nikto nesignalizoval, že on je doďavateľom namiesto firmy O..

Keby žalobca odoberal mäso priamo od moravského výrobcu, tento by priamo žalobcovi fakturoval, čo sa v sledovanom období nikdy nestalo. Je evidentné, že moravskému výrobcovi za mäso zaplatil niekto iný, inak by fakturoval žalobcovi. Žalobca uviedol, že výrobca iste vedel, kto je konečný odberateľ, keďže zabezpečoval kamióňovú prepravu mäsa a vedel kam mäso smeruje. Z toho jasne vyplýva, že boli obchodné medzičlánky. Žalobca vedel iba o jednom, o firme O., ktorú považoval za svojho doďavateľa. Pre iný výklad vo vzťahu k žalobcovi niet dôkazov, ani logiky.

Žalobca odmietol tvrdenie, že pristúpil na odlišný tovarový a fakturačný tok, pretože bol dobromyseľný a bol v domnení, že doďavateľ a fakturujúci subjekt sú tá istá právnická osoba - firma X. O..

Žalobca uviedol, že celé posúdenie prípadu stojí na spravodlivom vyhodnotení subjektívneho prístupu žalobcu k tomuto obchodu, pričom poukázal na záver krajského súdu, žalobca sa neobohatí. V preskúmaných transakciách samého seba žalobca hodnotil ako nevinný subjekt, vtiahnutý do obchodných vzťahov, o ktorých v ďalšom stupni nemal vedomosti.

S poukazom na ním predložené zákonom požadované daňové doklady žalobca konštatoval, že splnil podmienky na uplatnenie legálnych odpočtov DPH podľa § 49 zákona o DPH, čím vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Avšak krajský súd nekonkrétnym tvrdením, o nepredložení dôkazov žalobcom na splnenie podmienok na vrátenie dane podľa citovaného ustanovenia zákona o DPH, spôsobil netransparentnosť myšlienkového postupu súdu a nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

Žalobca trval na tom, že nemožno ho spravodlivo zaviazať na duplicitné zaplatenie DPH v prípade, v ktorom sú známe podvodné subjekty a je možné od nich daň vymáhať.

K výkladu krajského súdu žalobca uviedol, že navodzuje stav podnikateľskej neistoty a nemožnosti uzatvárať obchodné vzťahy bez rizika.

V doplnenom odvolaní žalobca odvolacie dôvody včas rozšíril o podpornú argumentáciu jeho daňového poradcu. Touto namietal, že krajský súd sa nevysporiadal so skutočnosťou prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na žalobcu v preverovaných zdaniiteľných plneniach, ako elementárnemu predpokladu uplatnenia práva na odpočet dane, pričom túto skutočnosť krajský súd ani nespochybní.

Dôvodil, že výslovnou zákonnou materiálnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane u daňovníka v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH nie je skutočnosť, či fakturácia korešponduje s fyzickým zaslaním tovaru, ale skutočnosť, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v zmysle zákona o DPH. Zároveň považoval za potrebné dodať, že v posudzovanom prípade sa fakturácia zhodovala s dodaním tovaru - t. j. s prevodom práva nakladať s predmetným tovarom ako vlastníkom - § 8 ods. 1 zákona o DPH. Krajský súd sa bez uvedenia akéhokoľvek vysvetlenia priklonil k záveru žalovaného, že k dodaniu tovaru medzi subjektom X. O. a žalobcom nedošlo. Pojem dodanie tovaru si pritom krajský súd, pravdepodobne, stotožnil s jeho fyzickým zaslaním, čo je v rozpore s vyššie uvedeným ustanovením zákona o DPH.

V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, podľa ktorého je bežné, že viaceré po sebe nasledujúce doďavky týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jedinú zaslanie tovaru v rámci Spoločenstva. Z pohľadu DPH ide o samostatné, časovo po sebe nasledujúce dodania toho istého tovaru. Medzi jednotlivými subjektmi v rade totiž dochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, t. j. k dodaniu tovaru.

V nadväznosti na uvedené označil za nesprávny záver krajského súdu, že fakturácia nekorešpondovala s dodaním tovaru, keďže fakturácia korešpondovala s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, teda s dodaním tovaru pre účely DPH.

S odvolaním sa na povest' žalobcu dlhodobo etablovanej značky kvality na slovenskom trhu, a to nielen pokiaľ ide o kvalitu výrobkov, serióznosť v podnikaní a platobnú disciplínu v obchodných vzťahoch, ale aj kontinuálne budované kredibilné obchodné meno na trhu a s poukazom na vyvinenia žalobcu svedkom B., žalobca vylúčil možnosť svojej vedomej zainteresovanosti na podvodnom konaní predchádzajúcich obchodných článkov. Žalobca si bol vedomý, že v rámci svojich obchodných vzťahov vždy postupoval čestne a svedomito, striktno v medziach zákona, a teda uňho niet dôvodu predpokladať zlý úmysel a jeho zapojenie do daňových podvodov.

Žalobca uvádzal dôvody a okolnosti spojené so zodpovedným výberom dodávateľa predmetného tovaru, pričom poprel, že osoba sprostredkovateľa - X. O. - bola umelo dosadená pre účely vytvorenia umelého fakturačného toku odlišného od reálnych dodávok tovaru žalobcovi. Subjekt X. O. bol žalobcovi doporučený a riadne predstavený ako dôveryhodný obchodný partner, a to priamo štatutárnym orgánom jeho dovtedajšieho dodávateľa - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Tento zdroj považoval žalobca za dôveryhodný, keďže s ním mal nadviazané funkčné obchodné vzťahy a nemal dôvod osobu sprostredkovateľa spochybňovať. Zmena dodávateľsko-odberateľských vzťahov teda nebola iniciovaná žalobcom. Naopak, zmena systému dodávok tovaru začlenením osoby sprostredkovateľa, t. j. X. O., ktorého zastupoval p. B., bola vymienená dovtedajším dodávateľom - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Žalobca nemal dôvod doterajšiemu dodávateľovi nedôverovať, ako ani spochybňovať osobu samotného sprostredkovateľa. Navyše, ak chcel pokračovať vo funkčnom chode dodávok mäsa od producenta - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., nemal ani objektívnu možnosť voľby inej alternatívy dodávok od uvedeného producenta.

Ekonomický dôvod vyššie uvedenej zmeny v dodávateľsko-odberateľských vzťahoch mal podľa vysvetlenia podaného žalobcovi dovtedajším producentom mäsa spočívať v neschopnosti žalobcu samého realizovať dostatočný odber bravčového mäsa dodávaného Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. a lepšou vyťaženosťou dopravných prostriedkov, keďže predmetný tovar bol v rámci jedného rozvozu dodávaný viacerým zákazníkom subjektu X. O..

Žalobca sa bránil, že pri výbere sprostredkovateľa X. O. postupoval s dostatočnou a primeranou odbornou starostlivosťou, keď na tohto dodávateľa si zaobstaral kladné referencie aj od iných obchodných partnerov, pričom od samotného dodávateľa mu boli predložené všetky potrebné povolenia príslušných orgánov na úseku veterinárnej a potravinárskej správy, vyžadovanými pre vykonávaný typ podnikateľskej činnosti, ako i potvrdenie úradného dozoru o akreditácii firmy X. O. ako dodávateľa mäsa na trhu Európskej únie.

Z vyššie uvedených dôvodov žalobca napádal ako nepodložené a nepravdivé tvrdenie a závery krajského súdu, že žalobca neprijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť z rizika podnikateľskej zodpovednosti, aby nebol vtiahnutý či už vedome alebo nevedome do fiktívneho reťazca.

Rovnako vyjadril nesúhlas s posúdením preverovaných obchodných vzťahov krajským súdom ako fiktívnych a neštandardných, pričom toto tvrdenie krajský súd nijako nepreukázal. Poukázal na to, že tvrdený neštandardný charakter obchodného vzťahu medzi subjektom X. O. a žalobcom bol namietaný len a výhradne v nadväznosti na zlyhaný mechanizmus výberu dane u iných subjektov. Skutočnosť, že do mechanizmu obchodovania boli zapojené osoby „bez akéhokoľvek právneho vedomia a ekonomicko-sociálneho zázemia“, nemôže byť dôvodom na vyhodnotenie obchodného vzťahu žalobcu s dodávateľom X. O. ako neštandardného, pretože žalobca s primeranou odbornou starostlivosťou, ktorú bolo možné od neho vzhľadom na charakter predmetných obchodných vzťahov rozumne vyžadovať, preveril, že subjekt X. O. disponuje potrebnými oprávneniami, je riadne certifikovaným dodávateľom mäsa a je preukázateľne registrovaným platiteľom DPH.

S poukazom na zásadu neutrality DPH v neutrálnom právnom prostredí žalobca apeloval na zákaz prenosu dôkazného bremena vo vzťahu k zodpovednosti za daňové podvody páchané tretími subjektmi alebo za právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov na žalobcu. Tieto možno pripísať zodpovednosti štátu za zlyhanie mechanizmu výberu dane o to viac, že daňové orgány

majú neporovnateľne efektívnejšie a funkčnejšie mechanizmy na zisťovanie a odhaľovanie daňových podvodov ako platiteľ dane.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, pridržiavajúc sa svojho vyjadrenia k žalobe, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

### IV.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 OSP).

Podľa § 250i ods. 1 OSP 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.

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

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

Podľa § 2 písm. a), c) daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie

- a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov
- c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a

povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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.

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.

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.

Podľa § 31 ods. 2 daňového poriadku, ak nebola fyzická osoba, ktorej má byť písomnosť doručená do vlastných rúk, zastihnutá v mieste doručenia, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a fyzickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne fyzická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, aj keď sa fyzická osoba o uložení nedozvedela.

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

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.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

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 tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, preskúvaných daňových rozhodnutí a s obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku, ako i s podstatnými odvolacími dôvodmi uvedenými v odvolaní žalobcu konštatuje, že krajský súd v rámci súdneho prieskumu napadnutým rozsudkom správne a v súlade s ustálenou relevantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ aplikoval zistený skutkový stav na hmotnoprávne podmienky určujúce právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a rozhodol vecne správne.

Ťažisko žalobcovej obrany spočíva v tvrdení jeho dobromyseľnosti vo vzťahu k identite skutočnej osoby dodávateľa a reálnosti faktúrami deklarovaných zdaniteľných obchodov realizovaných X. O. (domnieval sa, že jeho dodávateľ a fakturujúci subjekt sú tá istá osoba - firma X. O.), ako i v popieraní jeho vedomého podieľania sa na umelo vytvorených obchodných transakciách s dodávkami mäsa vo vyššie uvedenom obchodnom reťazci troch obchodných spoločností na území Slovenskej republiky.

Naproti tomu, zmenu systému dodávok tovaru začlenením osoby sprostredkovateľa, t. j. X. O., zastúpeného pánom B., okrem iného označil ako vymienenú dovtedajším dodávateľom - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., pričom pokračovanie vo funkčnom chode dodávok mäsa od producenta - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. malo byť podmienené prístupím na uvedený návrh, nakupovať mäso od obchodnej spoločnosti X. O..

Hoci bolo daňovými orgánmi preukázané, že zdaniteľné plnenia na začiatku obchodného reťazca - po intrakomunitárnom dodaní mäsa z územia Českej republiky od dodávateľa - Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., deklarované dodávateľsko-odberateľskými faktúrami medzi daňovými subjektmi BDL Logistic, s. r. o., REAL KOMPLEX, s. r. o., SYOMA, s. r. o., MARKT, s. r. o., EUROCOOP, spotrebné družstvo a X. O. - postrádali reálny obsah, táto skutočnosť je z pohľadu oprávnenosti nároku žalobcu na uplatnený odpočet dane za nákup mäsa na vstupe (od X. O.) v spojení s jeho subjektívnym postojom k deklarovaným zdaniteľným plneniam, len podporným a v širších súvislostiach okolnosti dokresľujúcim dôkazom.

Z obsahu preskúvaných rozhodnutí vyplýva, že hlavným dôvodom neuznania odpočtu dane za predmetné deklarované zdaniteľné plnenia od dodávateľa X. O. nebola skutočnosť, že žalobca musel mať vedomosť o okolnostiach fakturácií a dodávok predmetného mäsa medzi prvými dvoma obchodnými článkami na území Slovenskej republiky, napr. BDL Logistic, s. r. o. a EUROCOOP, spotrebné družstvo, a ani ho v tomto ohľade správca dane dôkazným bremenom nezaťažoval.

Naopak, vo vzťahu k preverovaným zdaniteľným plneniam bola dôvodom pre neuznanie odpočtu dane žalobcom predovšetkým zistená skutočnosť, že deklarovaný zdaniteľný obchod nezodpovedal reálnemu plneniu v dvoch podstatných zložkách sporných faktúr, a to v osobe platiteľa, ktorá zdaniteľné plnenia žalobcovi mala poskytnúť a v smerovaní finančnej transakcie, spočívajúcej v určení osoby prijímajúcej cenu za poskytnuté zdaniteľné plnenie vrátane DPH, t. j. opäť v osobe, ktorá mala za žalobcovi dodané zdaniteľné plnenia inkasovať. V tomto ohľade sporné faktúry ako daňové doklady neposkytovali verný a

pravdivý obraz o nimi deklarovanych skutočnostiach.

Práve o vyššie uvedených okolnostiach tvoriacich nedostatok v podmienkach na odpočet dane žalobca mal vedomosť, keďže vedel, že objednávaný tovar sa vozil rovno od producenta Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. jeho vlastnými dopravnými prostriedkami a jeho vodičmi, t. j. dopravu na miesto určenia, priamo k žalobcovi realizoval český producent mäsa, pričom i cena za dodávky tovaru bola vyplácaná priamo jeho vodičom, a nie X. O. uvedenému na faktúrach.

V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť argumentácii žalobcu, že podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane u žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH boli splnené, pretože došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník v zmysle zákona o DPH, pričom nie je, podľa žalobcu, pre daný účel rozhodujúca skutočnosť, či fakturácia korešponduje s fyzickým zaslaním tovaru.

Vo veci samej je podstatná skutočnosť, že žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru od dodávateľa X. O., na ktorého však ekonomické vlastníctvo k predmetnému tovaru neprešlo a právo disponovať s predmetným tovarom ako vlastník nezískal, a to ani v prípade popisu reálneho uskutočnenia dodávok, Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. - žalobca, ani v prípade faktúrami deklarovanych dodávok v reťazci napr. Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. - BDL Logistic, s. r. o. - EUROCOOP, spotrebné družstvo - X. O. - žalobca.

V uvedenej súvislosti splnenia podmienok na odpočet dane pri dodaní tovaru v tuzemsku nemožno aplikovať žalobcom poukazovaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, nakoľko v tomto boli riešené otázky určenia miesta dodávky zakladajúcej pri reťazovom plnení - dvoch po sebe nasledujúcich dodávkach toho istého tovaru zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, pričom toto zaslanie alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 v znení jej doplnkov, t. j. išlo o určenie zdaniteľnej osoby oprávnenej na uplatnenie oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru, a nie pri dodaní tovaru v tuzemsku, na ktoré sa oslobodenie od dane v prejednávanej veci nevzťahuje.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu, k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu a k námietke nedostatku subjektívnej stránky žalobcu k zistenej fiktívnosti deklarovanych zdaniteľných plnení, 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 objektívne sa na ich bezpodmienečné splnenie viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť žiadnym zákonom stanoveným liberačným dôvodom, 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 uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH za kúpu predmetného tovaru od dodávateľa X. O.. Argumentácia svedčiacia právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) 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.

Vzhľadom na objektívne stanovenú zodpovednosť platiteľa dane za preukázanie splnenia zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH na vstupe, nie je možné za daných skutkových okolností

žalobcom uvádzané preverenie doporučení o povesti, potrebných administratívnych povolení X. O. a jeho registrácie ako platiteľa DPH, považovať za dostatočne vynaloženú odbornú starostlivosť zahŕňajúcu prijatie všetkých opatrení, ktoré by bolo možné od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré bude od neho prijímať nebudú viesť k jeho účasti na umelých, bez ekonomického účelu fiktívne realizovaných predchádzajúcich plneniach.

O jeho dostatočnej obozretnosti nesvedčí skutočnosť, že bez akéhokoľvek preverenia jednal s pánom B., ktorého ekonomické pozadie si nepreveroval, dôverčivo pristúpil na realizáciu „papierových“ obchodov na základe vystavovaných faktúr, hoci vedel, že reálne dodanie nezodpovedá ich obsahu. Rovnako dobromyseľnosti žalobcu nesvedčí skutočnosť, že zabehnutý obchodný vzťah dodávok mäsa priamo od producenta, hoci ide o obchod s rýchloobrátkovým tovarom, ako ho sám nazval, pričom je podstatná jeho aktuálna kvalita, pristúpil na podmienku vstupu ďalšieho dodávateľského medziclánku (čo i len X. O., i keď tam predchádzali ešte dva ďalšie), hoci zo spôsobu realizácie zdaniteľných plnení bolo zrejmé, že tento medziclánok svojou ekonomickou činnosťou žiadnu pridanú hodnotu vo vzťahu k predmetu dohodnutých plnení nevložil.

Pokiaľ ide o objektívne sa javiacu sledovanú výhodu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazcov, jej podstatu v súvislosti s námietkami žalobcu daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach ozrejmili. Tá inými slovami vo všeobecnosti spočívala v tom, že:

- pokiaľ žalobca dovážal mäso priamo od dodávateľa z Českej republiky, ktorého intrakomunitárne dodanie tovaru do členského štátu EÚ bolo oslobodené od dane, bol povinný platiť daň správcovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, a to ako platiteľ dane nadobúdajúci tovar v tuzemsku z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (v danom prípade v Českej republike), pričom by si v tom istom zdaňovacom období za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane, čím by sa tieto dve položky vynulovali a zo štátneho rozpočtu by neinkasoval nič,
- naproti tomu, pokiaľ sa žalobca na základe vytvoreného obchodného reťazca, v danom prípade bez naplnenia ekonomického účelu obchodných káuz (len formálneho bez reálneho obsahu), stal odberateľom toho istého tovaru v tuzemsku od dodávateľa registrovaného ako platcu DPH v Slovenskej republike, išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, teda za nadobudnutie toho istého tovaru žalobca platil na vstupe DPH dodávateľovi, pričom za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH mal žalobca právo na uplatnenie odpočítania dane na vrátenie dane zaplatenej na vstupe.

Vývinenie žalobcu na základe výpovede svedka B. na vznik nároku žalobcu na vrátenie dane vo svetle vyššie uvedených okolností prípadu nemá vplyv. Poukazovaná výpoveď môže byť jedným z dôkazov použiteľných v trestnom konaní, pričom je úlohou orgánov činných v trestnom konaní a súdu, aby vo vzťahu k osobe žalobcu preukázali jeho úmyselné alebo nedbanlivostné konanie, naplnenie subjektívnej stránky skutkovej podstaty stíhaného daňového trestného činu, príp. jeho viny alebo nevinu z konania spočívajúceho v účasti na zistenom obchodnom reťazci. Prípadné preukázanie nedostatku trestnoprávnej zodpovednosti žalobcu ešte nezakladá jeho právo na vrátenie dane, na ktorého oprávnené uplatnenie musia byť splnené kogentné podmienky taxatívne určené administratívnou normou.

V súvislosti s námietkou žalobcu, že z dôvodu neuznania jeho práva na odpočet dane na vstupe zaplatí DPH dvakrát, odvolací súd uvádza, že žalobca zaplatil daň len raz, pretože tovar predal konečným spotrebiteľom, na ktorých v plnej miere dopadá platba jeho pridanej hodnoty, ktorú mal len odvieť do štátneho rozpočtu.

V prípade, ak by sa v rámci trestného konania preukázala jeho nevinu na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, jeho procesné postavenie by sa zmenilo, stal by sa poškodeným, ktorému by nepriznaním práva na vrátenie dane z vyššie uvedených dôvodov v dôsledku spáchania stíhaného daňového trestného činu vznikla škoda, ktorú by si mohol v zmysle príslušných ustanovení Trestného poriadku uplatniť v trestnom konaní.

V súvislosti s námietkou napádajúcou, že krajský súd nevysvetlil v čom spočíval dorubený rozdiel dane DPH, odvolací súd uvádza, že krajský súd vychádzal zo znenia výrokov žalobou napadnutých prvostupňových rozhodnutí, ktorými bol vyrubený rozdiel dane oproti dani, ktorú si žalobca priznal v daňových priznaniach za príslušné zdaňovacie obdobia. Z obsahu rozhodnutí a zisteného skutkového stavu je zrejmé, že dôvodom vzniku určeného rozdielu dane bolo neuznanie uplatnených odpočtov dane na základe výsledkov daňovej kontroly za príslušné zdaňovacie obdobia, čo ovplyvnilo konečné určenie predmetných daňových povinností.

Námietku žalobcu o porušení jeho práva konať pred súdom a nedodržaní postupu podľa § 114 ods. 2 OSP krajským súdom, odvolací súd hodnotí ako nedôvodnú, nezakladajúcu sa na pravde. Odvolací súd z obsahu súdneho spisu zistil, že vyjadrenie žalovaného k žalobe zo dňa 12.05.2015 (č. l. 505), doručené krajskému súdu dňa 14.05.2015, bolo zaslané krajským súdom žalobcovi, pričom mu bolo doručené dňa 28.05.2015. Krajskému súdu bolo dňa 11.06.2015 doručené vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (č. l. 535) a krajský súd vo veci rozhodol dňa 17.06.2015. Z uvedených skutočností vyplýva, že žalobca mal možnosť v dostatočnom časovom predstihu vyjadriť sa k vyjadreniu žalovaného, čo aj urobil.

V priebehu odvolacieho konania právny zástupca žalobcu dal odvolaciemu súdu do pozornosti skoršie rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/20/2016 zo dňa 29. júna 2017, ktorým v obdobnej veci (žalobcu Q. U. R., syna žalobcu v prejednávanej veci) potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/281/2XX4-1005 zo 14. januára 2016, ktorým súd prvého stupňa zrušil žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rovnako ako v prejednanom prípade, išlo o dodatočne určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia október až december 2008, január až december 2009, január až december 2010, január až október 2011 a december 2011, pričom dôvodom jeho dodatočného určenia bolo daňovými orgánmi konštatované neoprávnené uplatnenie odpočtu dane za príslušné zdaňovacie obdobia z dôvodu neuznania žalobcom deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení spočívajúcich v dodávkach mäsa od dodávateľa X. O. - O., I. č. XX/X, XXX XX Z.. V uvádzanej veci senát najvyššieho súdu vo vzťahu k administratívnym rozhodnutiam konštatoval ich nedostatočné odôvodnenie, nesplňajúce kritériá preskúmateľnosti správneho rozhodnutia. V tejto súvislosti konkretizoval, že v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov absentuje úvaha, ktorou boli daňové orgány vedené pri hodnotení vykonaných dôkazov. Za potrebné považoval uviesť, že skutočnosť, že žalobca nenadobudol tovar od dodávateľa X. O. O., nemožno vyvodzovať len zo samotnej skutočnosti, že žalobca sa s X. O. osobne nestretol a do styku prichádzal iba s H. B., ktorý za dodávateľa X. O. O. nebol oprávnený konať.

Vyššie poukazovaný rozsudok tunajšieho súdu odvolací súd zobral do úvahy a konštatuje, že hoci v sporných dodávkach predmetného tovaru žalobcovi, počnúc od českého producenta mäsa, pokračujúc cez subdodávateľov na území Slovenskej republiky a žalobcovým dodávateľom X. O. končiac, bol použitý rovnaký modus operandi, nemožno rozsudok krajského súdu napadnutý odvolaním, a ani preskúmané administratívne rozhodnutia, posúdiť ako nedostatočne odôvodnené.

Z preskúmaných rozhodnutí zreteľne vyplýva vyhodnotenie zisteného skutkového stavu vo vzťahu k zákonným podmienkam potrebným na priznanie práva na odpočet dane, pričom daňové orgány jasne poukázali na okolnosti predchádzajúce dodaniu a vyplateniu predmetného tovaru. Z týchto sa dá jednoznačne vyvodiť vedomosť žalobcu o spôsobe dodania tovaru, ktorý celkom zjavne v osobe dodávateľa nezodpovedal obsahu sporných faktúr, ktoré mali preverované dodania tovaru potvrdzovať deklarovať.

Rovnako daňové orgány a krajský súd v súlade so závermi relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, t. j. s ohľadom na objektívne skutočnosti a prihliadnuc na vyššie popísané okolnosti prípadu, správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, vytvorenom za účelom získania neoprávnených plnení zo štátneho rozpočtu. Vo všeobecnosti je potrebné vychádzať z premisy, že podnikateľ nesie zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívnoprávne konsekvencie, ktoré z nich a z príslušných noriem verejného

práva vyplývajú. Ani zásadu neutrality DPH, uplatňovanú na jednotlivých stupňoch zdaniteľných plnení, nemožno bezvýhradne aplikovať v prípadoch, ktoré svojou podstatou a prevedením postrádajú ekonomický účel obchodnej kauzy a odporujú účelu sledovanému zavedením uvedenej nepriamej dane.

Vo svetle preukázaných skutkových zistení odvolací súd konštatuje, že bolo potrebné hľadať spravodlivé uplatnenie proporcionality medzi ochranou nárokov žalobcu a ochranou verejného záujmu spočívajúceho nielen v riadnom platení daní, ale aj v rovnakom uplatňovaní si nárokov na odpočet dane, kedy ich neoprávnené inkasá z pohľadu generálnej prevencie môžu prispievať k deformácii podnikateľského prostredia a sú nespravodlivé vo vzťahu k daňovým subjektom nezneužívajúcim inštitút odpočtu dane zaplatenej na vstupe, odvolávajúci sa pri tom na zásadu neutrality DPH.

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.“

V priebehu odvolacieho konania právny zástupca žalobcu aj v predmetnej veci dal odvolaciemu súdu do pozornosti skoršie rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/20/2016 zo dňa 29. júna 2017, ktorým v obdobnej veci (žalobcu MUDr. U. R., syna žalobcu v prejednávanej veci) potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/281/2XX4-1005 zo 14. januára 2016, ktorým súd prvého stupňa zrušil žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rovnako ako v prejednanom prípade, išlo o dodatočne určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia október až december 2008, január až december 2009, január až december 2010, január až október 2011 a december 2011, pričom dôvodom jeho dodatočného určenia bolo daňovými orgánmi konštatované neoprávnené uplatnenie odpočtu dane za príslušné zdaňovacie obdobia z dôvodu neuznania žalobcom deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení spočívajúcich v dodávkach mäsa od dodávateľa X. O. - O., I. č. XX/X, XXX XX Z.. V uvádzanej veci senát najvyššieho súdu vo vzťahu k administratívnym rozhodnutiam konštatoval ich nedostatočné odôvodnenie, nesplňajúce kritériá preskúmateľnosti správneho rozhodnutia. V tejto súvislosti konkretizoval, že v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov absentuje úvaha, ktorou boli daňové orgány vedené pri hodnotení vykonaných dôkazov. Za potrebné považoval uviesť, že skutočnosť, že žalobca nenadobudol tovar od dodávateľa X. O. O., nemožno vyvodzovať len zo samotnej skutočnosti, že žalobca sa s X. O. osobne nestretol a do styku prichádzal iba s H. B., ktorý za dodávateľa X. O. O. nebol oprávnený konať.

Vyššie poukazovaný rozsudok tunajšieho súdu odvolací súd zobral do úvahy a konštatuje, že hoci v sporných dodávkach predmetného tovaru žalobcovi, počnúc od českého producenta mäsa, pokračujúc cez subdodávateľov na území Slovenskej republiky a žalobcovým dodávateľom X. O. končiac, bol použitý rovnaký modus operandi, nemožno rozsudok krajského súdu napadnutý odvolaním, a ani preskúmané administratívne rozhodnutia, posúdiť ako nedostatočne odôvodnené.

Z preskúmaných rozhodnutí zreteľne vyplýva vyhodnotenie zisteného skutkového stavu vo vzťahu k zákonným podmienkam potrebným na priznanie práva na odpočet dane, pričom daňové orgány jasne poukázali na okolnosti predchádzajúce dodaniu a vyplateniu predmetného tovaru. Z týchto sa dá jednoznačne vyvodiť vedomosť žalobcu o spôsobe dodania tovaru, ktorý celkom zjavne v osobe dodávateľa nezodpovedal obsahu sporných faktúr, ktoré mali preverované dodania tovaru potvrdzovať deklarovať.

Rovnako daňové orgány a krajský súd v súlade so závermi relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, t. j. s ohľadom na objektívne skutočnosti a prihliadnuc na vyššie popísané okolnosti prípadu, správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, vytvorenom za účelom získania neoprávnených plnení zo štátneho rozpočtu. Vo všeobecnosti je potrebné vychádzať z premisy, že podnikateľ nesie zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívno-právne konsekvencie, ktoré z nich a z príslušných noriem verejného práva vyplývajú. Ani zásadu neutrality DPH, uplatňovanú na jednotlivých stupňoch zdaniteľných plnení,

nemožno bezvýhradne aplikovať v prípadoch, ktoré svojou podstatou a prevedením postrádajú ekonomický účel obchodnej kauzy a odporujú účelu sledovanému zavedením uvedenej nepriamej dane.

Vo svetle preukázaných skutkových zistení odvolací súd konštatuje, že bolo potrebné hľadať spravodlivé uplatnenie proporcionality medzi ochranou nárokov žalobcu a ochranou verejného záujmu spočívajúceho nielen v riadnom platení daní, ale aj v rovnakom uplatňovaní si nárokov na odpočet dane, kedy ich neoprávnené inkasá z pohľadu generálnej prevencie môžu prispievať k deformácii podnikateľského prostredia a sú nespravodlivé vo vzťahu k daňovým subjektom nezneužívajúcim inštitút odpočtu dane zaplatenej na vstupe, odvolávajúc sa pri tom na zásadu neutrality DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, s poukazom na uvedené, zmenil rozsudok krajského súdu postupom podľa ustanovenia 250ja ods. 3 vety druhej OSP a § 220 OSP a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci, náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v tomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.