

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/59/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3015200520  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.09.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3015200520.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: Púchovský mäsový priemysel, a.s. so sídlom Vsetinská 1354/15, Púchov, IČO: 31 561 853, zastúpeného advokátkou JUDr. Alenou Výskočilovou, advokátska kancelária JUDr. Alena Výskočilová, s.r.o. so sídlom Banskobystrická 6, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/538723/2014-14003 zo dňa 8. decembra 2014, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/30/2015-64 zo dňa 29. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/30/2015-64 zo dňa 29. marca 2016 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Určil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi trov konania vo výške 70,- € titulom zaplateného súdneho poplatku do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

1.2 Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že vnútroštátna úprava dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) musí byť kompatibilná s právom Európskej únie (ďalej aj „EÚ“) a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH. Základnou zásadou spoločného systému DPH je zásada neutrality, ktorej výklad vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora (ďalej aj „ESD“), napríklad v spojených veciach Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Súdny dvor vo svojej judikatúre

konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak vo svetle objektívnych skutočností sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v tom - ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho - ktorého prípadu vo veci samej - rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében Kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, na ktorý poukazoval i žalobca v podanej žalobe.

1.3 V prejednávanej veci žalovaný a správca dane nespochybnili samotnú existenciu dodávaného tovaru - mäsa a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. Spochybnili dodanie tovaru spoločnosťou uvádzanou na faktúrach ako dodávateľ (GIBALEX, spol. s r.o.) s tým, že ide o reťazový obchod, v ktorom pohyb tovaru v reťazci tuzemských spoločností sa uskutočnil len fakturačne, dodávateľ žalobcu (GIBALEX, spol. s r.o.) a jeho dodávateľ (Ostwerke s.r.o.) boli do uvedených obchodoch zapojený účelovo s cieľom uplatniť právo na odpočet DPH. K uvedeným skutočnostiam žalovaný dospel len na základe šetrenia príslušného správcu dane spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o., ktorej nebolo priznané právo na odpočet DPH.

1.4 Krajský súd k záverom žalovaného uviedol, že v prejednávanej veci podľa jeho názoru žalobca splnil všetky podmienky na odpočet DPH po formálnej stránke - preukázal dodanie tovaru faktúrami, ktoré spĺňajú náležitosti podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, ako aj ďalšími dokladmi - dodacími listami a príjemkami tovaru. Zároveň jeho dodávateľ má vystavené faktúry riadne zaevidované v účtovníctve, priznal a odviezol daň. Zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, kedy dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, ako dodaný tovar obstaral a následne ho reálne dodal žalobcovi.

1.5 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že zo šetrenia správcu dane vyplynulo, že predmetné obchody s mäsom žalobca uskutočňoval priamo do dodávateľov z rôznych členských štátov. K tomuto záveru dospel na základe skutočností, že tovar bol nakladaný a prepravovaný z členských štátov EÚ priamo do areálu žalobcu, v niektorých prípadoch bol tovar objednaný žalobcom priamo v inom štáte (Nemecko), čo mal potvrdiť p. Y.

1.6 Z uvedeným záverom sa krajský súd nestotožnil, nakoľko v danom prípade je potrebné zobrať do úvahy charakter konkrétneho plnenia - dodávky mäsa, z ktorého vyplýva, že mäso musí byť v čo najkratšom čase dodané jeho spracovateľovi, ktorým je žalobca. To však neznamená, že žalobca musí obchody realizovať priamo a nemôže mäso nakupovať od spoločnosti, ktoré sú tzv. sprostredkovateľmi v tomto reťazcovom obchode. Z uvedených dôvodov skutočnosť, že spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. nemá skladové priestory, podľa názoru krajského súdu ešte neznamená, že žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvode konaní. Taktiež ani skutočnosť, že na dodacích listoch je uvedená i krajina pôvodu tovaru, nespochybňovala jeho dobrú vieru, že ide o poctivý obchod.

1.7 Tvrdenie žalovaného, že žalobca si objednával mäso priamo u zahraničnej firmy (Nemecko), žalovaný nepodložil žiadnym priamym dôkazom, ako napríklad objednávka mäsa v preverovanom období. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že žiadny dôkaz, ktorý by spochybnil tvrdenie žalobcu, že si len zisťoval možnosť priameho odberu mäsa zo zahraničia, žalovaný nemá. Z dodacích listov je zrejmé, že objednaný tovar priviezlo auto, na dodacích listoch je uvedený dodávateľ GIBALEX, spol. s r.o. a šofér pri dodaní mäsa uviedol, že priviezol mäso od tejto spoločnosti. Skutočnosť, že pri dodaní tovaru sa nezúčastňoval nikto za spoločnosť dodávateľa, vzhľadom k objemu dodávok, nespochybňuje dobrú vieru žalobcu, že tovar skutočne dodala spoločnosť, u ktorej bol tovar objednaný, tj. spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. Žalobca si tovar objednával u dodávateľa, ktorý je platcom DPH a DPH bola riadne uvedená na vystavených faktúrach, žalobcom zaplatená. I keď žalobca mal vedomosť o tom, že jeho dodávateľ nakupuje mäso od inej spoločnosti, čo vyplýva i z toho, že na dodacích listoch

bola uvedená i krajina pôvodu mäsa, zo žiadnych dôkazov nevyplýva, že musel mať vedomosť o tom, že dodávateľ spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. - spoločnosť Ostwerke s.r.o. bola do obchodného reťazca zapojená podvodným spôsobom, že ide o nedôveryhodnú spoločnosť. Krajský súd dospel k záveru, že tvrdenie žalovaného, že žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach tovaru sa zúčastňuje v reťazci obchodníkov s mäsom, nebolo dostatočne preukázané, a to práve s prihliadnutím na charakter s obchodu s mäsom. Správca dane nepriznanie práva na odpočet DPH žalobcovi z dodávateľských faktúr od spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. odôvodnil tým, že dodanie tovaru tak, ako deklaroval žalobca predloženými faktúrami, sa reálne neuskutočnilo, a tým pri odpočítaní platiteľ porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Žalovaný sa s rozhodnutím správcu dane stotožnil, jeho odôvodnenie považoval za logické, jasné a zrozumiteľné, pričom v rozhodnutí nezistil žiadny rozpor s právnymi predpismi. Žalovaný ako odvolací orgán dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže a to, že obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu aj uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach. Čo sa týka deklarovaného rozsahu obchodov, tento správca dane nespochybnil a z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, na základe akých dôkazov dospel k uvedenému záveru.

1.8 Krajský súd je názoru, že zistený skutkový stav správnym orgánom je nedostačujúci na správne posúdenie veci, a to najmä vzhľadom na konštatovanie žalovaného, že žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach mäsa sa zúčastňuje v reťazci obchodníkov s mäsom. Dokazovanie je potrebné doplniť aj na prepravu tovaru s poukazom na tvrdenie žalobcu o tom, že prepravu mäsa zabezpečoval dodávateľ (spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o.), ktorý je aj uvedený na dodacích listoch, pričom z odpovede na dožiadanie zo dňa 05.12.2013 od Daňového úradu Trenčín vyplýva, že spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. prepravu tovaru nevykonávala. Dožiadany daňový úrad však nevypočul ako svedka zástupcu dodávateľa (spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o.), ale oznámil len skutočnosti, ktoré boli zistené pri daňovej kontrole tohto subjektu a zaslal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý svedok W. (konateľ spoločnosti Ostwerke s.r.o.).

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne a neprizná žalobcovi náhradu trov konania.

2.2 Žalovaný v súvislosti súdom uvedených rozhodnutí ESD uvádza, že Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre 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 plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

2.3 Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudok ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142111).

2.4 Vo vyššie uvádzaných rozsudkoch sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia prevádzaného tovaru, a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného obchodu. V priebehu kontroly za zdaňovacie obdobie apríl, máj a jún 2009 u žalobcu správca dane neodmietol kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH, ale neuznal platiteľovi nárok na odpočítanie DPH a to z dôvodu, že jeho dodávateľovi nevznikla daňová

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

2.5 Vzhľadom na zistenia správcu dane počas kontroly dane z pridanej hodnoty za mesiac apríl 2009 neobstojí jednoduché spoliehanie sa daňového subjektu na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných obchodov predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

2.6 Správca dane mal v uvedenom prípade právo preveriť realnosť dodávok tovaru, realnosť prepravy tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti o priebehu uskutočnenia zdaniteľných plení tak, ako ich deklarovali spoločnosti zapojené do obchodovania. Avšak nemal povinnosť daňovému subjektu napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že z predmetným tovarom sa skutočne obchodovalo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr. Daňový subjekt mohol predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsobom jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonaných obchodných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

2.7 Správca dane uviedol, že vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009 a jún 2009 v zmysle § 46 ods. 3 č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňového poriadku“). O začatí daňovej kontroly spísal so žalobcom dňa 23.07.2013 zápisnicu o začatí daňovej kontroly č. 9900431/5/3523646/2013. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 9900431/5/1470503/2014/Matk zo dňa 07.04.2014, ktorý spolu s výzvou č. 9900431/5/1470537/2014/Matk zo dňa 11.04.2014 doručil žalobcovi dňa 28.04.2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu. V uvedenej výzve správca dane určil žalobcovi v zmysle ustanovenia § 46 ods. 8 daňového poriadku lehotu do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy na predloženie písomného vyjadrenia k protokolu a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia daňového subjektu, ktoré daňový subjekt nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Žalobca podal elektronicky dňa 13.05.2014 v lehote určenej správcom dane vo výzve, vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, dôkazy správcovi dane neboli predložené.

2.8 Správca dane so žalobcom dňa 25.08.2014 prerokoval pripomienky k protokolu v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 900431/5/3969134/2014/Matk zo dňa 25.08.2014. Následne správca dane vydal v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie č.9900431/5/3995750/2014/Matk zo dňa 26.08.2014, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 144.062,09 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009, pretože zistil, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2.9 Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach apríl 2009, máj 2009 a jún 2009 uplatnil právo na odpočítanie dane za nákup tovaru - mäsa na základe faktúr vyhotovených tuzemským dodávateľom GIBALEX, spol. s r.o., Slovenskej armády 48, 914 41 Nemšová, IČO: 31 408 401, DIČ: 2020383508, IČ DPH: SK2020383508 (ďalej len „GIBALEX, spol. s r.o.“). Žalobca okrem dodávateľských faktúr predložil aj dodacie listy a príjemky tovaru. Na predložených dodacích listoch je v časti „dodávateľ“ uvedený GIBALEX spol. s r.o. a rukou dopísané ďalšie presnejšie určenie dodávateľa (Český Těšín, Jihlava, Vion, Bernard, Makovec). Žalobca sa v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9900431/5/232010/2014/Matk zo dňa 21.01.2014 vyjadril, že obchody s dodávateľom GIBALEX, spol. s r.o. boli dohadované telefonicky s pánom F., objednávky prepravy tovaru a samotná preprava bola vecou dodávateľa, žalobca prepravu nehradil. Tovar priviezol

šofér, ktorý si dal potvrdiť dodací list. Za spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. nebol nikto prítomný. Presnejšie určenie dodávateľa (Český Těšín, Jihlava, Vion, Bernard, Makovec) uvedené na dodacom liste znamenalo podľa vyjadrenia žalobcu skutočné miesto nakládky tovaru a krajinu pôvodu tovaru - Španielsko, Francúzsko, Nemecko, Česko (zápisnica č. 9900431/5/232010/20 14/Matk zo dňa 21.01.2014 (Príloha spisu č. 12).

2.10 Správca dane dožiadal miestne príslušného správcu dane dodávateľa GIBALEX spol. s r.o. o preverenie reálnosti deklarovaných dodávok tovaru ako aj reálnosť prepravy tovaru. Miestne príslušný správca dane Daňový úrad Trenčín zistil, že platiteľ GIBALEX spol. s r.o. predmetné faktúry o dodávke tovaru - mäsa pre žalobcu síce vystavil, ale nemal skladové priestory, išlo len o fakturačný obchod a ani prepravu platiteľ GIBALEX spol. s r.o. nevykonával. Miestne príslušný správca dane vykonal u platiteľa GIBALEX spol. s r.o. daňovú kontrolu za obdobie január až december 2009 a zistil, že platiteľ GIBALEX spol. s r.o. nakupoval tovar - mäso od tuzemského dodávateľa - platiteľa Ostwerke s.r.o., Zvolenská cesta 14, 974 03 Banská Bystrica IČO: 36743 950, DIČ: 2022331696, IČ DPH: SK2022331696 (ďalej len „Ostwerke s.r.o.“) a tento tovar bol predmetom ďalšieho predaja pre odberateľa Púchovský mäsový priemysel, a.s. Za tým účelom vypočul ako svedka bývalého konateľa Ostwerke s.r.o. pána V. (konateľ spoločnosti za obdobie 07.03.2008 až 28.06.2010), ktorý sa vyjadril, že za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009 a jún 2009 neboli žiadne faktúry vyhotovené pre odberateľa GIBALEX spol. s r.o. Bývalý konateľ pán V. sa tiež vyjadril, že Ostwerke s.r.o. nakupovala mäso len od českých dodávateľov, tovar prišiel na Slovensko, ale nevie kde sa vyložil, kto objednával prepravu a kto prepravu vykonával. Podľa záverov správcu dane bola spoločnosť Ostwerke s.r.o. podvodným spôsobom zapojená do reťazca obchodovania s tovarom - mäsom s platiteľom GIBALEX spol. s r.o., ktorý vystupoval ako sprostredkovateľ. Dodávky mäsa boli realizované z krajín EÚ priamo ku končným odberateľom a spracovateľom mäsa, kde sa preprava končila. Nakoľko sa nepreukázalo dodanie tovaru - mäsa platiteľom Ostwerke s.r.o. a tým opodstatnenosť samotnej fakturácie, platiteľovi Ostwerke s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Pretože daňová povinnosť dodávateľovi Ostwerke, s.r.o. nevznikla, nevzniklo ani odberateľovi GIBALEX spol. s r.o. právo na odpočítanie tejto dane. Zároveň aj z vykonanej kontroly a vyhotoveného protokolu u daňového subjektu GIBALEX spol. s r.o. vyplynulo, že ani tomuto platiteľovi, ako dodávateľovi tovaru pre spoločnosť Púchovský mäsový priemysel, a.s. na základe vyhotovených faktúr nevznikla daňová povinnosť. V danom prípade platenie dane uvedenej na odberateľských faktúrach vyhotovených platiteľom Ostwerke s.r.o. pre odberateľa GIBALEX spol. s r.o., ako aj vyhotovených platiteľom GIBALEX spol. s r.o. pre odberateľa Púchovský mäsový priemysel, a.s. vyplývalo platiteľovi Ostwerke s.r.o. a platiteľovi GIBALEX spol. s r.o. z ustanovenia § 71 ods. 6 zákona o DPH a nie z dôvodu vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH, platnom za kontrolované zdaňovacie obdobie, ak platiteľ vo faktúre alebo inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

2.11 Zo šetrení vykonaných v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že predmetné obchody súvisiace s dodaním mäsa žalobca uskutočňoval priamo od dodávateľov z rôznych členských štátov EÚ - Českej republiky, Nemecka, Španielska, Francúzska. Tovar bol nakladaný prepravovaný a dodávaný z členských štátov EÚ priamo do areálu Púchovského mäsového priemyslu, a.s., kde bol aj vyložený. Uvedené potvrdili aj výsledky medzinárodných dožiadaní týkajúce sa spoločnosti Ostwerke s.r.o., ktoré vykonal Daňový úrad Banská Bystrica. Z odpovede dožiadaní vyplýva, že v niektorých prípadoch (Nemecko) objednaný tovar u dodávateľa predseda predstavenstva a generálny riaditeľ daňového subjektu Púchovský mäsový priemysel a.s. pán Y. Žalovaný i správca dane v tejto súvislosti poukazujú na odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií č. 565179/12/PETP.

2.12 Podľa názoru žalovaného, správca dane sám rozsiahlym dokazovaním preukázal, že zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr. Nepochybňuje existenciu tovaru,

ale priebeh zdaniteľných plnení, tak ako boli deklarované medzi spoločnosťami. Zistenia nie sú účelovo vykonštruované správcom dane, ale sú doložené objektívnymi dôkazmi. Nepriamo to potvrdzuje aj samotný daňový subjekt, ktorý vo svojom odvolaní proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane nespochybňuje a ani nenapáda zistenia správcu dane, ale len poukazuje, že sú to zistenia, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky tovaru medzi daňovníkom a jeho dodávateľom, ale predchádzajúcich dodávok daňovníkovi dodávateľovi.

2.13 Prijatie faktúr žalobcom od dodávateľa s formálne splnenými náležitosťami podľa ustanovenia § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z týchto faktúr. Právo na odpočítanie dane sa v takomto prípade nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že ju tuzemskí platitelia (dodávatelia) uviedli na faktúre. V zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, ak platiteľ vo faktúre alebo inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane ako je povinný platiť podľa zákona o DPH, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (viď aj článok 203 smernice Rady 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty - v zmysle cit. článku platí daň každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre). Znamená to, že daň uvedená na faktúre od dodávateľa nezakladá právo na odpočítanie dane.

2.14 Podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosť žalobcu. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ (žalobca), ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil. Pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z predmetných dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to, osobou na nich uvedenou, preto nepostačuje len predloženie dokladov.

2.15 Žalovaný poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom súd poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplní jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov oprávnené.

2.16 Povinnosť preverovať si obchodných partnerov z ustanovení zákona o DPH síce nevyplýva, ale ak tak daňový subjekt neurobí, vystavuje sa s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH riziku, že nespĺni zákonné podmienky na odpočítanie dane uvedené v ustanoveniach § 49 a § 51 zákona o DPH. O tejto skutočnosti, podľa názoru žalovaného, svedčí aj vyjadrenie žalobcu v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9900431/5/232010/2014/Matk, kde sa vyjadril ohľadom preverenia osoby dodávateľa spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o., že dôležité pre spoločnosť Púchovský mäsový priemysel, a.s. bolo, že tovar - mäso mohli platiť na základe výhodnej doby splatnosti. Žalovaný pre informáciu prikladá kópiu úplného výpisu z obchodného registra Okresného súdu Trenčín spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o, zo dňa 26.05.2016, z ktorého vyplýva, že v predmete činnosti spoločnosť nemá obchodovanie s mäsom, resp. s inými potravinami, v rámci ktorých by mohlo byť súčasťou aj mäso, pričom v posudzovanej veci spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. je uvedená na faktúrach ako priamy dodávateľ tovaru - mäsa.

2.17 Žalovaný má za to, že napadnutým rozsudkom bola vec po vecnej stránke posúdená nesprávne a správcom dane bol dostatočne zistený skutkový stav, na základe ktorého prijal svoj záver. K navrhovanému doplneniu šetrenia skutkového stavu týkajúce sa prepravy tovaru a vypočutie svedka zástupcu spoločnosti GIBALEX spol. s r.o. žalovaný uvádza, že z odpovede na dožiadanie od dožiadaného správcu dane Daňového úradu Trenčín vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu

v spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o., o čom vyhotovil protokol. Z odpovede je zrejmé, že spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. prepravu tovaru nevykonávala, správca dane nemá k dispozícii prepravné a súvisiace doklady a správca dane nemá ani k dispozícii objednávky na tovar mäsa (bod č. 5, 6 a 7 odpovede zo dňa 05.12.2013). Správca dane preveroval prepravu tovaru u jeho dodávateľa Ostwerke s.r.o. - avšak tento nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady (časť B/ bod 3 predmetnej odpovede). K vypočutiu „len“ svedka W., konateľa Ostwerke s.r.o. žalovaný uvádza, že zástupca spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2013 sa na výpoveď svedka pána W. nedostavil, čím sám nevyužil svoje právo klásť svedkovi otázky. Podľa názoru žalovaného, postupoval v súlade so zákonnými ustanoveniami, keď prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3.

3.1 K odvolaniu žalovaného sa vyjadril žalobca a uviedol, že z doposiaľ zisteného skutkového stavu nie je možné vyvodiť jednoznačne záver (ktorý má za následok dodatočné dorubenie dane), že žalobca musel presne vedieť, akých obchodov sa zúčastňuje, pretože vedel, že mäso dováža z rôznych členských krajín EÚ priamo do areálu a v niektorých prípadoch (Nemecko) objednával tovar u dodávateľa z EÚ predseda predstavenstva a generálny riaditeľ daňového subjektu p. Y. Správca dane nespochybnil existenciu samotného tovaru - dodaného mäsa, ale spochybnil, že by toto mäso dodala navrhovateľovi firma GIBALEX, spol. s r.o. a tvrdí, že dotknuté mäso dodávali žalobcovi priamo dodávatelia mimo územia SR, čo správca dane dokazuje skutočnosťami, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom - spol. GIBALEX, spol. s r.o.

3.2 Žalobca naďalej trvá na tom, že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole, nepreukázali vedomosť žalobcu o podrobnostiach dodávok medzi spoločnosťou GIBALEX, spol. s r.o. a jeho dodávateľmi (najmä firmou Ostwerke, s.r.o.), ktoré tvrdia základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Išlo o nasledovné zistenia správcu dane:

1. spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. nemala skladové priestory,
2. pri dodávkach (preberaní) tovaru sa nezúčastnil žiadny zástupca spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o., prítomný bol len vodič,
3. po kontrole platiteľa GIBALEX, spol. s r.o. miestny príslušný správca dane zistil, že platiteľ GIBALEX, spol. s r.o. nakupoval mäso od dodávateľa Ostwerke, s.r.o.,
4. z výsluchu konateľa spoločnosti Ostwerke, s.r.o. p. V. vyplynulo, že firma Ostwerke, s.r.o. nakupovala mäso od dodávateľov z Českej republiky, tovar prišiel na Slovensko, nevie, kedy sa tovar vyložil, kto objednával prepravu, kto ju vykonával a za zdaňovacie obdobia apríl 2009 nevyhotovil žiadne faktúry pre odberateľa GIBALEX, spol. s r.o.,
5. na dodacích listoch bolo uvedené miesto nákladky,
6. v niektorých prípadoch tovar z Nemecka priamo objednával tamojší predseda predstavenstva p. Y. (odpoveď MVI č.k. 565179/12/PETP).

3.3 Podľa názoru žalobcu vyššie uvedené zistenia správcu dane hodnoverným spôsobom nepotvrdili podozrenie žalobcu o jeho zapojení do akéhokoľvek podvodu, preto treba rešpektovať závery Súdneho dvora EÚ, napríklad v rozsudkoch v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), podľa ktorého nárok na odpočítanie DPH na vstupe nemôže byť ovplyvnená skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená prípadným daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie, alebo nemôže vedieť.

3.4 Žalobca poukazuje, že v danom prípade nebol preukázaný žiadny daňový podvod, o ktorom by mal žalobca vedomosť.

3.5 Poukazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (tretia komora) z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, z ktorého podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali svojich dodávateľov. Európsky súd rozhodol, že daný štát môže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daňové úrady cez objektívne dôkazy dokážu, že nevedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

3.6 Žalobca tvrdí, že v rámci daňového konania preukázal splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok, na ktoré sa viaže odpočet DPH, keď daňovému orgánu predložil faktúry vystavené spoločnosťou GIBALEX, spol. s r.o., ktoré mali zákonné náležitosti, bankové výpisy, ktoré potvrdzovali zaplatenie uvedených faktúr navrhovateľom firme GIBALEX, spol. s r.o.; riadne podpísané a vystavené dodacie listy na ktorých je ako dodávateľ uvedená firma GIBALEX, spol. s r.o. a ako odberateľ uvedený navrhovateľ a príjemky tovaru.

3.7 To, že žalobca nemal vedomosť o podrobnostiach dodávok medzi spoločnosťou GIBALEX, spol. s r.o. a jeho dodávateľmi (najmä firmou Ostwerke, s.r.o.) a toto ani nemalo dôvod bližšie skúmať, preukazujú nasledovné skutočnosti:

1. Za mesiac apríl 2009 nakúpil žalobca spolu 703.446,57 kg mäsa v hodnote 1.169.662,11 €, pričom dodávka od firmy GIBALEX, spol. s r.o. predstavovala z toho sumu 17.757,41 € bez DPH.

2. Okrem dodávok mäsa od firmy GIBALEX, spol. s r.o. odoberal žalobca mäso ešte aj od iných dodávateľov, ktorých bolo rádovo 12.

3. Žalobca si vybral ako jedného zo svojich dodávateľov mäsa firmu GIBALEX, spol. s r.o., práve preto, že mu ponúkla pre neho akceptovateľnú dobu splatnosti faktúr, ktorá bola výhodnejšia ako splatnosť faktúr, ktoré mu ponúkli iní dodávatelia, a teda nákup mäsa od firmy GIBALEX spol. s r.o. mal pre žalobcu ekonomický zmysel.

4. Spolupráca žalobcu s firmou GIBALEX, spol. s r.o. bola dlhodobá a prebiehala od roku 2007, pričom od roku 2008 bola intenzívnejšia a nakoľko bola táto spolupráca obojstranne výhodná, táto prebiehala ešte aj v kontrolovanom období apríl 2009, pretože žalobca nemal pochybnosti o serióznosti tohto obchodného partnera, ako aj o pôvode a obsahu jeho dodávok.

5. Žalobca si tovar objednával u firmy GIBALEX, spol. s r.o. s tým, že dohodnutá cena zahŕňala dopravu tovaru „k bráne závodu“, tovar (mäso) bol podľa dohody (tak ako veľa krát predtým) k „bráne závodu“ dodaný, preto žalobca nemal dôvod spôsob dodania tovaru nijako nadštandardne skúmať.

6. Dodaný tovar - mäso preberali na to určení pracovníci, ktorí sú kvalifikovaní v oblasti kvality mäsa. Pracovník, ktorý preberá mäso z kamióna, nerieši s vodičom kamióna, ktorý mäso doviezol otázku celého obchodného reťazca, ktorý sa týka mäsa nachádzajúceho sa v kamióne vrátane prechodu vlastníckeho práva k tomuto mäsu medzi jednotlivými subjektmi.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) potom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že predmetom konania v danej veci je preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/538723/2014/14003 zo dňa 08.12.2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900431/5/3995750/2014/Matk zo dňa 26.08.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového posudku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 144.062,09 € za DPH podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2009. Správca dane žalobcovi neuznal právo na odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie za nákup mäsa z dodávateľských faktúr od dodávateľa GIBALEX, spol. s r.o.

4.4 Správca dane spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly dňa 23.07.2013 podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku začal u žalobcu kontrolu na DPH podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie apríl, máj, jún 2009. Dňa 07.04.2014 vypracoval protokol z daňovej kontroly, ktorý doručil žalobcovi a po

prerokovaní pripomienok žalobcu vydal dňa 26.08.2014 rozhodnutie o vyrubení rozdielu DPH za mesiac apríl 2009 v sume 144.062,09 €, keď zistil porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH pri uplatnení práva na odpočítanie dane za nákup mäsa z dodávateľských faktúr od dodávateľa GIBALEX, spol. s r.o.

4.5 Žalobca predložil správcovi dane dodávateľské faktúry, ktoré sú doložené dodacími listami a príjemkami tovaru. Na dodacích listoch je vyznačené, akým vozidlom (jeho ŠPZ) bol tovar dodaný a tiež je na nich rukou napísané (podľa tvrdenia žalobcu) miesto nakládky mäsa.

4.6 Správca dane preveroval nákup mäsa od spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. Dožiadaním od príslušného správcu dane tejto spoločnosti zistil, že spoločnosť vystavila predmetné faktúry pre odberateľa - žalobcu. Išlo o reťazový obchod, k dodaniu mäsa sa viaže jedna preprava tovaru - mäsa z EÚ (Českej republiky) ku konečnému odberateľovi a spracovateľovi mäsa - žalobcovi. Spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. evidovala tovar vo svojom účtovníctve, priznala a odvieďla DPH za apríl 2009 v daňovom priznaní k DPH. Správca dane neuznal nárok na odpočet DPH spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o., nakoľko sa nepreukázalo dodanie tovaru - mäsa jeho dodávateľom - spoločnosťou Ostwerke s.r.o., ktorá nepredložila účtovné a daňové doklady.

4.7 Zo šetrení správcu dane ďalej vyplynulo, že tovar - mäso dovážané žalobcovi bolo nakladané v rôznych členských štátoch EÚ a vykladané u žalobcu. Išlo o reťazový obchod a podľa tvrdenia žalovaného žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach mäsa sa zúčastňuje.

4.8 Správca dane a žalovaný nespochybnili prijatie tovaru žalobcom, ale právo na odpočet DPH žalobcovi neuznali z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou GIBALEX, spol. s r.o. uvedenou na faktúrach ako dodávateľ.

4.9 Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

4.10 Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.11 Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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: a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c/ ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

4.12 Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

4.13 Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) 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.

4.14 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

4.15 Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ a c/ zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje 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 vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.16 Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

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

5.

5.1 Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, vo vzťahu k súdnemu spisu, Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ustanovenie § 220 O.s.p. konštatuje, že rozhodnutie súdu prvého stupňa musel zmeniť, pretože nie sú splnené podmienky na jeho potvrdenie ani na jeho zrušenie.

5.2 Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 daňového poriadku poukazuje, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným 6. Smernicou Rady EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29.04.2004 Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s-I-5337, bod 76 ako aj z 21.02.2006, Halifax, C-255/02, Zb. s.I.1609, bod 71).

5.3 Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb vyúčtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, tzn. zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

5.4 Súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou (kúpou) zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Bolo na žalobcovi, aby preukázal, že vynaložil adekvátne úsilie a prijal všetky opatrenia a ktoré možno od neho rozumne požadovať a ktoré by účinne viedli k tomu, aby nebol súčasťou fiktívneho obchodu, ktorého účelom bolo získať (neoprávnene) nadmerný odpočet DPH. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, prípadne odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzniku k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaneho zdaniteľného obchodu.

5.5 Pokiaľ ide o rozloženie dôkazné bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd poznamenáva, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že nimi uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. V prípade pochybností, správca dane je oprávnený overovať celý obchodný reťazec. Spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. je priamym dodávateľom žalobcu, ktorý v zmysle zákona o DPH musí taktiež vedieť preukázať nadobudnutie predmetného tovaru, aby ho mohol ďalej fakturovať a dodávať, v tomto prípade žalobcovi. Najvyšší súd poukazuje, že sa v predmetnej veci nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia prevádzaného tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného obchodu. V priebehu kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2009 u žalobcu správca dane neodmietol kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH, ale neuznal platiteľovi nárok na odpočítanie DPH a to z dôvodu, že jeho dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. Žalobca tým porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH pri ktorom právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

5.6 Správca dane mal v predmetnom prípade právo preveriť realnosť dodávok tovaru, realnosť prepravy tovaru, ako aj doplnením dokazovania odstrániť vzniknuté pochybnosti o priebehu uskutočnenia zdaniteľných plnení tak, ako ich deklarovali spoločnosti zapojené do obchodovania. Najvyšší súd SR mal za preukázané, že správca dane dožiadal miestne príslušného správcu dane dodávateľa GIBALEX, spol. s r.o. o preverenie realnosti deklarovaných dodávok tovaru ako aj realnosť prepravy tovaru. Mieste príslušný správca dane vykonával v spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. daňovú kontrolu za obdobie január až december 2009 a zistil, že platiteľ GIBALEX, spol. s r.o. nakopoval tovar - mäso od tuzemského dodávateľa - platiteľa Ostwerke, s.r.o., Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950 a tento tovar bol predmetom ďalšieho predaja pre odberateľa Púchovský mäsový priemysel, a.s. Za týmto účelom vypočul ako svedka, bývalého konateľa Ostwerke, s.r.o. p. V. (konateľ spoločnosti za obdobie 07.03.2008 až 28.06.2010), ktorý sa vyjadril, že za zdaňovacie obdobie apríl 2009, máj 2009 a jún 2009 neboli žiadne faktúry vyhotovené pre odberateľa GIBALEX, spol. s r.o. Bývalý konateľ p. V. sa tiež vyjadril, že Ostwerke, s.r.o. nakupovala mäso len od českých dodávateľov, tovar prišiel na Slovensko, ale nevie, kde sa vyložil, kto objednával prepravu a kto prepravu vykonával. Aj podľa názoru najvyššieho súdu bola spoločnosť Ostwerke, s.r.o. podvodným spôsobom zapojená do reťazca obchodovania s tovarom - mäsom platiteľom GIBALEX, spol. s r.o., ktorý vystupoval ako sprostredkovateľ. Nakoľko sa nepreukázalo dodanie tovaru - mäsa platiteľom Ostwerke, s.r.o. a tým opodstatnenosť samotnej fakturácie, platiteľovi Ostwerke, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pretože daňová povinnosť dodávateľovi Ostwerke, s.r.o. nevznikla, nevzniklo ani odberateľovi GIBALEX, spol. s r.o. právo na odpočítanie tejto dane. Najvyšší súd mal za preukázané, že z vykonanej kontroly a vyhotoveného protokolu u daňového subjektu GIBALEX, spol. s r.o. vyplynulo, že ani tomuto platiteľovi, ako dodávateľovi tovaru pre spoločnosť Púchovský mäsový priemysel, a.s. na základe vyhotovených faktúr nevznikla daňová povinnosť. V danom prípade platenie dane uvedenej na odberateľských faktúrach vyhotovených platiteľom Ostwerke, s.r.o. pre odberateľa GIBALEX, spol. s r.o. ako aj vyhotovených platiteľom GIBALEX, spol. s r.o. pre odberateľa Púchovský mäsový priemysel, a.s. vyplývalo platiteľovi Ostwerke, s.r.o. a platiteľovi GIBALEX, spol. s r.o. z ustanovenia § 71 ods. 6 zákona o DPH a nie z dôvodu vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH platnom za kontrolované zdaňovacie obdobie, ak platiteľ vo faktúre alebo inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť, podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

5.7 Najvyšší súd sa stotožňuje so žalovaným, že zo šetrení vykonaných v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že predmetné obchody súvisiace s dodaním mäsa žalobcu uskutočnila priamo od dodávateľov z rôznych členských štátov EÚ - Českej republiky, Nemecka, Španielska, Francúzska. Tovar bol nakladaný, prepravovaný a dodávaný z členských štátov EÚ priamo do areálu Púchovského mäsového priemyslu, a.s., kde bol aj vyložený. Uvedené potvrdili aj výsledky medzinárodných dožiadaní týkajúcich sa spoločnosti Ostwerke, s.r.o., ktoré vykonal Daňový úrad Banská Bystrica. Z odpovede dožiadaní vyplýva, že v niektorých prípadoch (Nemecko) objednal tovar u dodávateľa predseda predstavenstva generálny riaditeľ daňového subjektu Púchovský mäsový priemysel, a.s. p. Y. (odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií č. 565179/12/PETP).

5.8 Najvyšší súd SR je názoru, že zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr. Najvyšší súd nespochybňuje existenciu tovaru, ale priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarované medzi spoločnosťami.

5.9 Najvyšší súd SR si pripojil rozsudok Najvyššieho súdu SR 4Sžf/10/2016 zo dňa 17.01.2017 týkajúci sa vyrubenia spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009 vo výške 141.468,30 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa Ostwerke, s.r.o. za nákup bravčového mäsa. V predmetnej veci spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. nepreukázala, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené a realizované tak, ako deklaroval od spoločnosti Ostwerke, s.r.o. Konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o. (V.) vo svojej svedeckej výpovedi pred správcom dane dňa 14.03.2013 uviedol, že len niektoré faktúry z predložených vystavil a zaúčtoval do účtovníctva. Faktúry za mesiac apríl 2009 sa zozname faktúr vystavených a odsúhlasených jeho ako konateľom nenachádzajú. V preskúmvanej veci nebolo preukázané dodanie tovarov pre GIBALEX, spol. s r.o. a následný predaj tovaru žalobcovi. Najvyšší súd nespochybňuje existenciu tovaru u platiteľa Púchovský mäsový priemysel, a.s., ale spochybňuje jeho nákup od dodávateľa GIBALEX, spol. s r.o. tak, ako je uvedené v účtovníctve žalobcu. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za zdaňovacie obdobie apríl 2009 od platiteľa GIBALEX, spol. s r.o., pričom daňová povinnosť pri dodaní tovaru v zmysle vyhotovených faktúr platiteľovi GIBALEX, spol. s r.o. nevznikla. Dodanie tovaru sa tak, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami reálne neuskutočnilo a tým pri odpočítaní dane porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH. Prijatie faktúry žalobcom s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr.

5.10 Najvyšší súd SR na základe uvedených skutočností dospel k záveru, odlišnému od záveru krajského súdu, preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 220 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O,s.p. zmenil a žalobu zamietol.

5.11 O náhrade trov celého súdneho konania rozhodol podľa § 224 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 veta prvá tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal. Neúspešnému žalobcovi náhrada trov konania nepatrí a žalovanému trovy konania neprináležia.

5.12 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tejto veci sa začalo odvolacie konanie pred 1. júlom 2016, preto najvyšší súd v tejto veci postupoval podľa ustanovení O.s.p.

#### **Poučenie:**

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