



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Eleny Krajčovičovej a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **D., s. r. o., so sídlom R.**, zastúpenej *JUDr. E., advokátom so sídlom G.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Nová ulica 13, Banská Bystrica**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/9902-67320/2008/993168-r zo dňa 13. augusta 2008, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 23. júna 2009, č. k. 21S/126/2008 – 41, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/126/2008 – 41 zo 23. júna 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/9902-67320/2008/993168-r zo dňa 13. augusta 2008 **z r u š u j e a v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 599,32 eura do rúk JUDr. E., advokáta v Košiciach do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného č. I/228/9902-67320/2008/993168-r zo dňa 13. augusta 2008, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Dolný Kubín (ďalej aj „správca dane“) č. 657/230/927/08/Fac zo dňa 08. januára 2008 v spojení s opravným rozhodnutím č. 657/230/14875/08/Buso-Str zo dňa 05. mája 2008, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 624.164,- Sk za zdaňovacie obdobie september 2005.

Pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal z ustanovení § 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/ a písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane sú vecne správne, vychádzajú z riadne a spoľahlivo zisteného skutočného stavu.

Krajský súd v danej právnej veci dospel k záveru, že dodací list a čestné vyhlásenie konateľ a spoločnosti C., s. r. o., F. o preprave tovaru na územie Českej republiky nie sú dokladmi, ktoré by preukazovali, že bola zrealizovaná konkrétna preprava na územie Českej republiky, kde bolo aj sídlo odberateľa spoločnosti C., s. r. o., K.. Čestné vyhlásenie zástupcu odberateľskej firmy C., s. r. o., by bolo dokladom spôsobilým preukázať nárok žalobcu na oslobodenie od DPH, pokiaľ by bolo v konaní preukázané, že prepravu tovaru vykonal odberateľ C., s. r. o., sám a nie prostredníctvom tretej osoby. V danom prípade však odberateľ realizoval prepravu prostredníctvom tretej osoby a nie vlastnými dopravnými prostriedkami. Pokiaľ ide o vyjadrenie A. zo dňa 18.01.2008 krajský súd ani toto vyjadrenie nepovažoval za doklad preukazujúci prepravu pre odberateľa C.. Vypočutie A. považoval krajský súd za neúčelný dôkaz. Žalobca preto neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal naplnenie ust. § 43 zákona o DPH pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 246c OSP v spojení s ust. § 142 ods. 1 OSP tak, že žalovanému napriek jeho úspechu v konaní ich náhradu nepriznal, pretože si ich náhradu neuplatnil.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, namietajúc nesprávne posúdenie veci po právnej a skutkovej stránke. Poukazovala na to, že podľa názoru krajského súdu žalobkyňa bola povinná a mala dôkazné bremeno predložiť listiny, a to kópie faktúr a prepravný doklad alebo iný doklad o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia. Keďže v danom prípade prepravu tovaru zabezpečil odberateľ inou osobou, žalobkyňa v danom prípade reálne nemôže a ani nemusí disponovať dokladom, ktorý je vystavený pre iný subjekt. Poukazovala na to, že podľa ust. § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH, podľa ktorého je platiteľ povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry a inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, pričom z tohto ustanovenia nevyplýva, kedy a za akých podmienok sa toto ustanovenie použije. V komentári k zákonu o DPH (JUDr. Z.) publikovanom v časopise Poradca č. 5-6/2008 sa na strane 453 uvádza, že „Platiteľ dane musí mať predovšetkým kópiu faktúry, ktorú vyhotovil pre odberateľa. Daňový úrad môže požadovať taktiež kúpnu zmluvu, dodací list, prípadne doklad o prijatí platby. Tieto doklady vyžaduje daňový úrad najmä v prípadoch, keď nemá dostatočne preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu“. Žalobkyňa keďže nemala k dispozícii prepravné doklady vyhotovené prepravcom pre odberateľa, oslobodenie preukazovala podľa ust. § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH dodacím listom, zmluvou o dodaní tovaru a dokladom o prijatí platby za tovar, pričom tento dôkaz, a to ani napriek zneniu ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH nie je možné vylúčiť. Žalobkyňa uviedla, že ak správne orgány a krajský súd nesplnenie dôkazného bremena založili len na nepredložení dokladov podľa § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, ktorými žalobkyňa reálne nemusela disponovať a súčasne vylúčili iný dôkaz priamo uvedený v ustanovenia § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH, ide potom o postup, ktorý je v rozpore so samotnými zámermi daňového konania. Ďalej žalobkyňa poukazovala na skutočnosť, o ktorej sa žalovaný nikde nezmiňuje. Ide o daňové priznania spoločnosti C., s. r. o., ktoré boli predložené už v priebehu prvého odvolacieho konania. Je pravdou, že niektoré priznania boli z dôvodu dlhodobej choroby vtedajšieho konateľa spoločnosti C. A., podané oneskorene, no z týchto priznaní vyplýva, že daň z nadobudnutého tovaru bola

priznaná. Napriek tomu žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe na strane 4 uviedol, že spoločnosť C., s. r. o., si povinnosti neplní.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na ust. § 86 zákona o DPH, podľa ktorého sa týmto zákonom preberajú právne akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie uvedené v prílohe č. 6. V roku 2005 bola platná Smernica Rady 77/388/EHS (Šiesta smernica). Systém uplatňovania dane z pridanej hodnoty v členských štátoch Európskych spoločenstiev je založený na princípe zdanenia v štáte určenia (spotreby). Ak sa majú jednotlivé ustanovenia zákona o DPH interpretovať v súlade so zámermi uvedenými v Šiestej smernici, je nutné (a daňové orgány sú povinné) odchyliť sa aj od textu na prvý pohľad jednoznačného a namiesto doslovného výkladu zvoliť výklad konformný s účelom a zmyslom zákona, so zreteľom na relevantné právne princípy komunitárneho práva. Podľa názoru žalobkyne v danom prípade bolo potrebné v uvedenom duchu interpretovať aj splnenie dôkaznej povinnosti podľa ust. § 43 ods. 1 písm. a/ a d/ zákona o DPH.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že ku všetkým faktúram predložila čestné vyhlásenie zástupcu C., s. r. o., o tom, že tovar bude prepravený na vlastné náklady do firmy, na základe čoho predpokladala, že prepravu tovaru vykoná odberateľ, pričom zo zákona nevyplýva, že ide o prepravu vlastnými dopravnými prostriedkami ako tvrdí krajský súd. Až v priebehu daňovej kontroly vyšlo najavo, že odberateľ prepravu tovaru zabezpečil inou osobou. Keďže žalobkyňa nemala k dispozícii prepravné doklady vyhotovené prepravcom pre odberateľa, nie je možné pripisovať v jej neprospech skutočnosť, že prepravcu nevedel uviesť a niekoľkokrát upresňoval a menil spôsob, akým k preprave predmetného tovaru došlo. Poukazovala tiež na to, že z vykonaného dokazovania bolo preukázané, že firma W., s. r. o., predmetný tovar do Českej republiky neprepravila. Túto skutočnosť potvrdila vo svojom oznámení dňa 18.01.2008 aj A., ktorá popisuje kedy a prečo vyhotovila prepravné doklady firmy W., s. r. o.. Žalovaný v rozhodnutí a vo vyjadrení k žalobe uvádza, že tovar prepravila ona osobne požičanými autami. Správca dane a žalovaný sa s týmto prehlásením A. vysporiadali tak, že zistili, že menovaná nemá vodičské oprávnenie na vedenie nákladného motorového vozidla teda nemohla dopravu vykonať. Menovaná však v uvedenom liste uviedla, že mala požičané nákladné autá aj s vodičmi. Poukazovala ďalej na to, že ide o veľmi zjednodušené konštatovanie krajského súdu, že menovaná nevedela bližšie uviesť identifikačné údaje prepravy. A. uviedla, že informácie o prepravcovi získala z inzerátu, kde

bolo uvedené aj telefónne číslo prepravcu. Koncom júna bol na ÚJKP, KR PZ Žilina vypočutý svedok R., ktorý zabezpečoval dopravu pre A. a odberateľa C., s. r. o.. Tento svedok vykonanie prepravy pre A. potvrdil. Ďalej žalobkyňa uviedla, že je pravdou, že A. neuviedla mená osôb, ktoré zabezpečili prepravu a ani identifikačné údaje vozidiel, no zo skutočnosti, že svedok R. pred orgánmi polície prepravu pre A. potvrdil, jej vypočutie by nebolo neúčelné ako tvrdí krajský súd, ba práve naopak podstatnou mierou by objasnilo spornú otázku prepravy.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na ustanovenie § 29 ods. 1 a 2 zákona o správe daní, podľa ktorých za úplnosť dokazovania je výlučne zodpovedný správca dane, ktorý dokazovanie vykonáva. Bolo preto povinnosťou správcu dane zistiť presne a úplne skutočný stav veci. V danom prípade tak správca dane nepostupoval. Preto žalobkyňa žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a rozhodol o trovách konania.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 13.08.2009 na odvolanie žalovanej navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť ako vecne správny. Poukazoval na ust. § 43 zákona o DPH, ktorý stanovuje, kedy je dodanie tovaru zo SR do iného členského štátu oslobodené od DPH, pričom z tohto ustanovenia vyplýva, že musia byť splnené nielen vecné, ale aj formálne predpoklady. Vecné podmienky sú uvedené v ods. 1 až 4 a formálne v ods. 5 ustanovenia § 43 zákona o DPH (kópia faktúry a doklad preukazujúci prepravu tovaru v závislosti od toho kto samotnú prepravu vykoná, resp. zabezpečí). Odsek 6 a 7 cit. ustanovenia sa zaoberá oslobodením od dane a jeho preukázaním pri špecifických dodávkach (pre medzinárodné organizácie, ozbrojené sily). Ods. 8 cit. ustanovenia vyjadruje časové hľadisko preukázania prepravy tovaru do iného členského štátu (prípád žalobcu). Žalovaný poukazoval na to, že v tomto odseku je zohľadnené, že platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje (dodávateľ tovaru), nemusí mať vždy k dispozícii doklad o preprave (jeho kópiu) v tom zdaňovacom období, v ktorom k dodaniu tovaru došlo (nakoľko tento doklad má k dispozícii odberateľ). Pri tomto spôsobe zabezpečenia prepravy tovaru je lehota na preukázanie predĺžená až na 6 mesiacov od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k dodaniu tovaru. Uviedol, že odsek 8 je teda osobitným ustanovením, zohľadňujúcim špecifické okolnosti preukázania dodania tovaru, ktoré sú v takýchto prípadoch, kedy dokladom o preprave tovaru v prvom rade disponuje odberateľ a nie dodávateľ,

komplikovanejšie a tento odsek priamo odkazuje na ods. 5 písm. a/ a písm. c/. Nie je teda možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že v predmetnom prípade, keď prepravu tovaru zabezpečoval odberateľ inou osobou, nedochádza k aplikácii § 43 ods. 5 písm. a/ ale uplatňuje sa len § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH, pretože v takomto prípade by totiž nemal zmysel ods. 8 cit. ustanovenia, resp., by bol nadbytočný. Žalovaný uviedol, že v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH je uvedené, aký doklad o preukázaní prepravy tovaru je platiteľ – dodávateľ tovaru povinný predložiť správcovi dane, aby mohlo byť dodanie tovaru považované za oslobodené, a to v náväznosti na to, kto prepravu tovaru vykonal, resp. zabezpečil jej vykonanie (písm. a/ až c/). Písm. d/ cit. ustanovenia nie je substitúciou predchádzajúcich odsekov § 43 ods. 5, teda ani ods. a/, ale v podstate predstavuje možnosť pre platiteľa v prípade, ak správca dane má pochybnosti o tom, či tovar bol skutočne dodaný do iného členského štátu, vyvrátiť tieto pochybnosti ďalšími podpornými dokladmi. Ďalej žalovaný uviedol, že z uvedeného vyplýva, že v prípade, ak prepravu tovaru zo Slovenskej republiky do iného členského štátu vykoná pre odberateľa tovaru iná osoba, je dodávateľ tovaru povinný prepravu preukázať prepravným dokladom, na ktorom je uvedené miesto určenia, pričom je povinný tento doklad mať do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. To znamená, že pri takomto spôsobe vykonania prepravy tovaru je potrebné, aby dodávateľ tovaru preukázal príslušným dokladom vykonanie prepravy tovaru a nestačí, tak ako tvrdí žalobca preukazovať dodanie tovaru inými dokladmi –zmluvami, dodacím listom a pod.. Podľa názoru žalovaného tieto iné doklady nenahrádzajú doklad o preprave.

Žalovaný ďalej uviedol, že pokiaľ žalobkyňa poukazuje na to, že žalovaný mal brať do úvahy, že daňové priznania odberateľskej spoločnosti boli predložené, i keď po termíne v priebehu prvého odvolacieho konania, žalovaný k uvedenému uviedol, že informácie o odberateľskej spoločnosti C., s. r. o., K., Česká republika boli získané na základe medzinárodnej výmeny informácií a boli poskytnuté Finančným úradom K.. Podanie daňového priznania za september 2005 odberateľskou spoločnosťou po lehote až v čase, keď u dodávateľskej spoločnosti prebiehalo odvolacie konanie, možno považovať za účelové, a to aj vzhľadom k okolnostiam, že zástupca spoločnosti C., s. r. o., nevedel uviesť názov spoločnosti, resp. meno osoby, ktorá mala vykonať na základe objednávky prepravu tovaru zo SR do ČR, nevedel uviesť miesto, kde mal byť tovar skladovaný, nevedel uviesť ani názvy odberateľských firiem z Maďarska a Rakúska, ktoré si mali prevziať tovar zo skladu

v Českej republike. Pokiaľ ide o uplatňovanie Smernice Rady 77/388/EHS (Šiestej smernice) platnej v roku 2005 a princíp zdanenia v štáte určenia, žalovaný má za to, že uvedený princíp zdanenia, t. j. uplatnenie oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru v členskom štáte dodávateľa a zdanenie nadobudnutia tovaru v štáte určenia má byť uplatnený v prípade, že je nepochybné, že k takémuto dodaniu v skutočnosti došlo. Pokiaľ nie je jednoznačne preukázané, že tovar bol fyzicky premiestnený do iného členského štátu (a takýto dôkaz nebol predložený žalobcom ani správcom dane zistený na základe vlastných šetrení) nemôže byť uplatnený princíp zdanenia v štáte určenia ale je uplatnený princíp zdanenia v štáte pôvodu, čo znamená, že u dodávateľa tovaru nedochádza k oslobodeniu od DPH, ale dodanie tovaru je povinný zaťažiť daňou vo výške sadzby platnej v štáte dodania (Slovenská republika). Šiesta smernica totiž len všeobecne upravuje v čl. 28c A písm. a/ dodanie tovaru oslobodené od dane. V tomto článku sa uvádza, že oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý bol prepravený alebo odoslaný predávajúcim alebo v jeho mene, prípadne nadobúdateľom alebo v jeho mene z tuzemska vnútri Spoločenstva a dodanie je uskutočnené pre inú osobu podliehajúcu dani alebo právnickú osobu nepodliehajúcu dani, ktorá koná ako taká v inom členskom štáte než v tom, kde sa preprava alebo oslobodenie tovaru začali uskutočňovať. Toto platí za podmienok, ktoré členské štáty samé stanovujú k zaisteniu správneho a jednoznačného uplatňovania tohto postupu, ako aj s cieľom zabrániť akýmkoľvek únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu daňového režimu. Z uvedeného vyplýva, že členské štáty konkrétne podmienky preukázania oslobodenia od dane upravujú vo svojich národných predpisoch. V Slovenskej republike je to zákon č. 222/2004 Z. z..

Žalovaný v tejto súvislosti poukazoval aj na judikatúru Európskeho súdneho dvora (ďalej aj „ESD“) to na vec sp. zn. C-409/04, v zmysle ktorej článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS sa musia vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch ustanoveniach vykladať tak, že k nadobudnutiu tovaru vnútri Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník, prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy, fyzicky opustil územie členského štátu odoslania, pričom v konkrétnom prípade k takémuto preukázaniu nedošlo. Žalobkyňou neboli predložené relevantné dôkazy o tom, že fakturovaný tovar bol prepravený do Českej republiky (ďalej aj „ČR“).

Žalovaný uviedol, že článok 28c A písm. a/ prvý pododsek šiestej smernice sa musí vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru vnútri Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil DPH z toho tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na tomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka vnútri Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Podľa žalovaného v predmetnom prípade žalobkyňa takéto rozumné opatrenia neprijala. Najskôr predložila ako dôkaz o preprave čestné vyhlásenie odberateľa o tom, že tovar bude prepravený do ČR na vlastné náklady – podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH, písomné prehlásenie odberateľa preukazuje prepravu tovaru v prípade, keď ju vykonáva sám odberateľ. Následne boli podávané iné dôkazy, podľa ktorých mala prepravu tovaru vykonať pre odberateľa iná osoba. Žalobkyňa nekonala so starostlivosťou riadneho obchodníka, pretože v danom prípade by „rozumným opatrením“, ktoré rozsudok ESD uvádza, bolo zaevidovanie dopravného prostriedku, na ktorý bol tovar u žalobkyne naložený, jeho evidenčné číslo, meno osoby, ktorá tovar od žalobkyne fyzicky prevzala, prípadne názov dopravnej firmy, tiež potvrdenie odberateľa v ČR, že fakturovaný tovar fyzicky prevzala od dopravcu. Žiadne takéto, resp. podobné opatrenia neboli žalobkyňou prijaté.

Žalovaný ďalej uviedol, že skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie, týkajúce sa nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky vnútri Spoločenstva od DPH. To znamená, že podanie daňového priznania odberateľom v Českej republike, v ktorom uviedol nadobudnutie predmetného tovaru, navyiac keď podanie bolo vykonané po lehote až po vykonanej daňovej kontrole u žalobkyne, nie je dôkazom, ktorý preukazuje fyzické premiestnenie tovaru zo Slovenskej republiky do Českej republiky.

Žalovaný tiež poukazoval na rozhodnutie ESD vo veci sp. zn. C-184/05. Článok 28c A písm. a/ prvý pododsek šiestej smernice v spojení so smernicou Rady 77/799/EHS

o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov a nariadením Rady č. 218/92 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania sa má vykladať v tom zmysle, že daňové orgány členského štátu z ktorého sa tovar odoslal alebo v ktorom sa uskutočňuje preprava tovaru v rámci jeho dodania vnútri Spoločenstva, nie sú povinné zaobstarať si informácie od orgánov členského štátu určenia uvedeného dodávateľom. V predmetom prípade správca dane za účelom riadneho zistenia skutkového stavu, teda nad rámec svojich povinností, zisťoval informácie ohľadom dodania tovaru v členskom štáte nadobúdania. Námieta žalobkyne, že správca dane nevychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu je preto neopodstatnená.

Žalovaný ďalej poukazoval na to, že ďalšie námietky žalobkyne uvedené v odvolaní sú bezpredmetné. Tvrdil, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 29 zákona o správe daní, vykonal rozsiahle šetrenie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu. Vzhľadom k tomu, že v daňovom konaní platí zásada prejednávacia a nie vyšetrovacia, bolo povinnosťou žalobkyne a nie správcu dane preukázať konkrétne okolnosti a skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru, pri dodaní ktorého bolo uplatnené oslobodenie od dane. K predloženiu dôkazov mala žalobkyňa dostatočný priestor. Dôkazy o vykonaní prepravy tovaru, ktoré boli žalobkyňou postupne predkladané a niekoľkokrát menené, nebolo možné považovať za relevantný dôkaz, preukazujúci, že preprava tovaru bola skutočne vykonaná. Na nový dôkaz o vykonaní prepravy, ktorý by mal poskytnúť R. vypočutý políciou, žalobkyňa poukazuje až v odvolacom konaní, preto na takýto dôkaz nie je možné prihliadať.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.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 odvolaniu žalobkyne je možné vyhovieť.

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).

Predmetom konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a posúdenie, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov a v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), definuje základné zásady daňového konania takým spôsobom, že tieto vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy a nutnosti aproximácie daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní.

Zákon o správe daní je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 01. januáru 1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Medzi relevantné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej

úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Zo zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 1, ods. 8 cit. zákona). Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 cit. zákona. Neznamená to však bezbrehé uplatňovanie práva vyplývajúce z vrchnostenského postavenia daňových orgánov. Preto ani povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.). Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie, či predmetná dodávka tovaru je alebo nie je oslobodená od dane, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní

a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Podľa § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. v odôvodnení rozhodnutia sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí sa vyporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní (§ 48 ods. 6 druhá veta cit. zákona).

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

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH (v znení rozhodnom pre posúdenie danej veci), platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a:

- a/ ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b/ ak prepravu tovaru vykoná dodávateľom písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c/ ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d/ inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho i súdneho spisu ako aj citovaných zákonných ustanovení odvolací súd sa nie celkom stotožnil s názorom žalovaného ani krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

Nemožno síce vytknúť správne orgánu prvého stupňa, že by sa nesnažil zistiť skutkový stav veci, treba však prisvedčiť námietkam žalobkyne, že v podstate všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech žalobkyne, pričom najvyšší súd na rozdiel od žalovaného nemá za to, že žalobkyni bol poskytnutý dostatočný priestor okrem vyjadrení aj na preukázanie pravdivosti jej tvrdení.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného napr. nie je zrejmé, prečo správne orgány nevypočuli aj A., ktorá mala podľa jej písomného vyjadrenia zabezpečiť prepravu predmetného tovaru na územie Českej republiky, ďalej prečo sa nevyporiadali s otázkou pravosti podpisu A. a neobjasnili, prečo neuznali dodacie listy priložené k jednotlivým faktúram, v ktorých odberateľ firma C. potvrdzuje príjem tovaru ako aj čestné vyhlásenia jej zástupcu F.. Pokiaľ ide o predmetné dodacie listy podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zhodne s názorom krajského súdu, tento nie je prepravným dokladom, avšak mohol by za istých okolností splňať funkciu „iného dokladu o odoslaní“ keďže je v ňom uvedené miesto určenia v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, resp. aj „iného dokladu“ podľa § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH v znení rozhodnom pre posúdenie veci.

V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že nie je možné sa stotožniť z názorom žalovaného uvedeným v jeho vyjadrení k odvolaniu zo dňa 13.08.2009, a to „že nie je možné súhlasiť s názorom žalobkyne, že keď prepravu tovaru zabezpečoval odberateľ inou osobou nedochádza k aplikácii ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/, ale uplatňuje sa len § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH, pretože v takom prípade by nemal zmysel odsek 8 uvedeného ustanovenia a bol by zbytočný“. Uvedený odsek 8 § 43, ktorý priamo odkazuje na odsek 5 písm. a/ a c/ ustanovenia § 43 zákona o DPH, bol ale do zákona doplnený až zákonom č. 593/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, s účinnosťou od 01.01.2008, a preto nie je možné v danom prípade naň poukazovať, keďže rozhodným obdobím je zdaňovacie obdobie september 2005.

Takto potom správca dane ako aj žalovaný svoje úvahy obsiahnuté v rozhodnutí, založili nie na jednoznačných dôkazoch, čím sa jeho závery javia ako podložené viac úvahami ako dostatočnými dôkazmi.

Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje i na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony, či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie /in dubio mitius/ (bližšie pozri napr. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 – www.concourt.sk).

Vzhľadom na vyššie uvedené podľa názoru najvyššieho súdu neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav veci nebol správnymi orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Správny orgán v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP). Len doplnením dokazovania v zhora naznačenom smere môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania včítane princíпов ústavných, ako princíp právneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti, ktorých sa žalobkyňa v súdnom konaní dovoľáva.

V tejto súvislosti treba tiež vytknúť žalobkyni, ktorú v danej veci zaťažuje dôkazné bremeno, že si nedôsledne splnila svoju povinnosť poskytnúť správcovi dane potrebnú súčinnosť a že nepostupovala presne podľa jeho požiadaviek. Odvolávanie sa na „nevedomosť, kto prepravu vykonával“ nie je v danom prípade na mieste a skutočne spôsobuje pochybnosti o vierohodnosti poskytnutej služby. Najvyšší súd dáva do pozornosti, že je predovšetkým v záujme žalobkyne, ktorá si uplatňuje oslobodenie od dane z pridanej

hodnoty za dodanie tovaru odoslaného z tuzemska do iného členského štátu, preukázať jednoznačne splnenie podmienok oslobodenia od dane a ani podľa názoru odvolacieho súdu nepostačuje iba predloženie písomných dôkazov, ani nepresné svedecké výpovede.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá a § 224 ods. 1 OSP a s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom, ktorý uplatnil náhradu právnej služby vykonanú JUDr. J. za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2008 (prevzatie a príprava a podanie žaloby na súd) vo výške 1/13 výpočtového základu za tento rok, t. j. 2 x po 48,63 Eura, plus 2x paušál po 6,30 Eura, za jeden úkon právnej služby vykonaný v roku 2009 (zastupovanie na pojednávaní pred Krajským súdom v Žiline dňa 23.06.2009) vo výške 1/6 výpočtového základu za tento rok, t. j. 115,90 Eura plus paušál 6,95 Eura, náhradu za stratu času za štyri polhodiny vo výške 46,36 Eura a náhradu cestovného z Dubnice nad Váhom do Žiliny a späť vo výške 39,06 Eura. (§ 11 ods. 1 - do 03.05.2009, § 11 ods. 3, § 14 ods. 1 písm. a/ a d/, § 15 ods. 1, § 16 ods. 3 a § 17 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov – ďalej len vyhláška č. 655/2004 Z. z.). Ďalej priznal uplatnenú náhradu za jeden úkon právnej služby vykonaný JUDr. E. v roku 2009 (podanie odvolania) vo výške 1/6 výpočtového základu v sume 115,90 Eura (§ 11 ods. 3, § 14 ods. 1, písm. c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z.), plus paušál 6,95 Eura, plus daň z pridanej hodnoty vo výške 19 % v sume 23,34 Eura (§ 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z.), ako aj náhradu za súdne poplatky v 66,- Eur, všetko spolu v sume 599,32 Eura, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť do rúk JUDr. E., advokáta v Košiciach do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP. Pokiaľ ide o náhradu za jeden úkon právnej služby vykonaný JUDr. K. (prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom) ako aj náhradu za stratu času a náhradu cestovného spojenú s týmto úkonom, tieto náhrady odvolací súd žalobcovi nepriznal, pretože žalobca zmenil právneho zástupcu bez uvedenia vážneho dôvodu, a preto nemôže ísť o účelne vynaložené trovy konania.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok

V Bratislave 18. mája 2010

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Petra Slezáková