

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/122/2015
Identifikačné číslo spisu: 6015200459
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200459.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: KAMWOOD, s. r. o., Skladištná 4676, 984 01 Lučenec, IČO: 36 628 654, právne zastúpeného Advokátska kancelária UHAĽ s. r. o., JUDr. Maroš Uhaľ, advokát a konateľ, Námestie SNP 6/11, 960 01 Zvolen, IČO: 47 236 655, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného: 1/ č. 1100301/1/74130/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 2/ č. 1100301/1/74137/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 3/ č. 1100301/1/74145/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 4/ č. 1100301/1/74152/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 5/ č. 1100301/1/74158/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 6/ č. 1100301/1/74164/2015/5003 zo dňa 20. februára 2015, 7/ č. 1100301/1/71169/2015/5003 zo dňa 23. februára 2015, 8/ č. 1100301/1/74174/2015/5003 zo dňa 23. februára 2015, 9/ č. 1100301/1/74191/2015/5003 zo dňa 23. februára 2015, 10/ č. 1100301/1/74202/2015/5003 zo dňa 23. februára 2015, 11/ č. 1100301/1/74212/2015/5003 zo dňa 23. februára 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/60/2015-107 zo dňa 30. septembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/60/2015-107 zo dňa 30. septembra 2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného, ktorými žalovaný v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový

poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutia daňového úradu, ktorými tento nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet:

- v sume 23 149,16 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 17 204,64 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 v sume 5 944,52 eur,
- v sume 27 377,49 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 18 259,61 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 9 117,88 eur,
- v sume 5 397,25 eur, vyrubil žalobcovi rozdiel dane 14 933,75 eur za zdaňovacie obdobie marec 2010 a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 9 536,50 eur
- v sume 18 573,88 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 4 811,66 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 13 762,22 eur,
- v sume 32 177,93 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 12 869,84 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 19 308,09 eur,
- v sume 34 502,01 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 17 035,33 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 17 466,68 eur,
- v sume 38 381,84 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 35 716,03 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 2 665,81 eur,
- v sume 40 266,92 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 36 305,76 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 3 961,16 eur,
- v sume 60 189,99 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 28 687,72 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 31 502,27 eur,
- v sume 48 818,67 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 24 538,46 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 24 280,21 eur,
- v sume 36 488,58 eur a priznal nadmerný odpočet v sume 32 972,25 eur, t. j. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 3 516,33 eur.

Dôvodom vyrubenia rozdielu dane bolo neuznanie žalobcom deklarovanej dodávky tovaru odberateľom sídliacim v Maďarskej republike, nakoľko nespĺnil zákonné podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu stanovených v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca presvedčivým spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovaných obsahom faktúr vystavených pre spoločnosť UJVÁRI-FA KORLÁTOLT FELELÖSSÉGÜ TARSASÁG; VÉGELSZÁMOLÁS ALATT; 1139 BUDAPEST, SZABOLCS 27. FSZT. 6, HU14439681 v zdaňovacích obdobiach január 2010, február 2010, marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010 a júl 2010; a pre spoločnosť TÁTRAI-BAU ÉPÍTŐIPARI KORLÁTOLT FELELÖSSÉGÜ TARSASÁG; VÉGELSZÁMOLÁS ALATT, 2518 LEÁNYVÁR BÉCSI 54, HU11799151 v zdaňovacích obdobiach september 2010, október 2010, november 2010 a december 2010. Správca dane vydal rozhodnutia vo vyrubovacom konaní na základe zistení z daňovej kontroly vykonanej Daňovým úradom Banská Bystrica u žalobcu, zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobia január - december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9601402/5/5606665/2013/Sev zo dňa 17.12.2013. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií o preverení obchodných vzťahov a transakcií medzi spoločnosťami KAMWOOD, s. r. o. a UJVÁRI-FA Kft. V odpovedi bolo uvedené, že maďarský daňovník je od 11.05.2012 v likvidácii z dôvodu insolventnosti, je zastúpený likvidátorom, predchádzajúci zástupca daňovníka nekontaktoval likvidátora a nepredložil doklady spoločnosti, preto nie je možné vykonať v spoločnosti kontrolu. Čo sa týka roku 2010 maďarský daňovník podal daňové priznanie len za I. štvrtrok 2010, v ktorom priznal intrakomunitárne nadobudnutie vo výške 34 411 000 HUF plus DPH 8 603 000 HUF, nakoľko ale nepodal súhrnný výkaz týkajúci sa intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru, nie je možné určiť identitu intrakomunitárneho partnera - dodávateľa. Zo zápisnice zo dňa 29.11.2012 o vypočutí Petra Polláka, konateľa spoločnosti PP PLUS, s. r. o. vyplynulo, že spoločnosť PP PLUS, s. r. o. vykonávala v rokoch 2010, 2011 a 2012 prepravu tovaru zo spoločnosti KAMWOOD, s. r. o. do Maďarska aj odberateľovi UJVÁRI-FA Kft. Podkladom pre vystavenie faktúr boli CMR a záznamy o prevádzke vozidla, tovar sa mal nakladať v priestoroch spoločnosti KAMWOOD, s. r. o. a miesta vykládok boli rôzne, no nepodarilo sa preukázať kto bol skutočným nadobúdateľom tovaru v Maďarsku. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií aj o preverení obchodných vzťahov a transakcií medzi

spoločnosťami KAMWOOD, s. r. o. a TÁTRAI-BAU. V odpovedi bolo uvedené, že maďarský daňovník je od 21.11.2011 v likvidácii. Preverovaním nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru maďarským daňovníkom. Podľa konateľa Atilla Tátrai spoločnosť TÁTRAI-BAU nakúpila tovar od spoločnosti KAMWOOD s. r. o., ale nevedela poskytnúť nákupné faktúry. Spoločnosť TÁTRAI-BAU nevedla účtovníctvo, nepriznala intrakomunitárne transakcie a výpis z bankového účtu spoločnosti neindikujú žiadnu platbu pre spoločnosť KAMWOOD s. r. o.. Maďarská spoločnosť podala ročné daňové priznanie DPH, v ktorom nedeclarovala žiaden uskutočnený obchod v roku 2010. Daňovník nikdy nepodal súhrnný výkaz. Na základe uvedeného nebolo možné preveriť, o aké nadobudnutie sa jednalo a či sa predmetná transakcia uskutočnila. Zo zápisnice zo dňa 29.11.2012 o vypočutí Petra Polláka, konateľa spoločnosti PP PLUS s. r. o. vyplynulo, že vykonával v rokoch 2010, 2011 a 2012 prepravu tovaru spoločnosti KAMWOOD s. r. o. do Maďarska, konkrétne aj maďarskému odberateľovi TÁTRAI-BAU, podkladom pre vystavenie faktúr boli CMR a záznamy o prevádzke vozidla, tovar sa nakladal v priestoroch spoločnosti KAMWOOD s. r. o., pričom miesta vykládok sú rôzne.

Z dôvodu nesplnenia podmienok vyplývajúcich z § 43 zákona o DPH, konkrétne nepreukázania realizácie dodávky fakturovaného tovaru osobám identifikovaným pre DPH v inom členskom štáte, v Maďarskej republike, správca dane považoval predmetné dodanie tovaru za dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 v nadväznosti na § 19 zákona o DPH. Žalovaný sa stotožnil so závermi prvostupňového správneho orgánu, že na základe zistení z daňovej kontroly neboli preukázané podmienky pre splnenie oslobodenia od dane, keďže sa nepodarilo preukázať nadobudnutie tovaru maďarským daňovým subjektom. Žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 a uvádzal, že kontrolovaný daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Nakoľko maďarskí odberatelia vo svojich daňových priznaniach nepotvrdili nadobudnutie tovaru od spoločnosti KAMWOOD s. r. o., nie je zrejmé, kde a komu bol tovar skutočne dodaný. Ak by maďarský daňový subjekt bol nadobúdateľ, t. j. osoba identifikovaná pre daň, mal by povinnosť odvieť daň z tovaru, čo však maďarskí odberatelia zjavne neurobili, a preto nebola zabezpečená, resp. dodržaná neutralita DPH.

Krajský súd v Banskej Bystrici v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutia, prvostupňové rozhodnutia správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom. Krajský súd citujúc ustanovenia zákona o DPH a ustanovenia zákona o správe daní a vychádzajúc z výsledkov dokazovania vykonaného pri preverovaní žalobcom deklarovaného predaja tovaru odberateľom registrovaným na daň v Maďarskej republike konštatoval, že žalobca nepreukázal skutočnosť, že došlo k deklarovanému zdaniteľnému obchodu oslobodenému od povinnosti zaplatiť DPH podľa § 43 zákona o DPH.

V odôvodnení rozsudku sa krajský súd plne stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského i medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH nedošlo, a z toho dôvodu sa súd stotožnil aj s právnym posúdením veci. Je na dodávateľovi (v danom prípade na žalobcovi), aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by došlo k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie, a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby.

Krajskému súdu bolo z obsahu administratívneho spisu taktiež zrejmé, že žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Súd sa plne stotožnil so stanoviskom žalovaného, že ak vzniknú pochybnosti (ktoré v tomto prípade vznikli), že transakcie prebehli tak, ako sú deklarované, teda medzi osobami uvedenými na faktúrach, dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu, aby tieto pochybnosti vyvrátil, t. j. musí predložiť také dôkazy, z ktorých bude zrejmé, že obchod sa reálne uskutočnil. K namietanému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu súd posudzoval prípustnú mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom

vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Z administratívnych spisov je tiež zrejmé, že v priebehu daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní, bol daňový subjekt vyzývaný predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Rovnako bol upozorňovaný na povinnosť preukazovať relevantné skutočnosti, majúce vplyv na správne určenie dane. Žalobca však podľa súdu neprodukoval také dôkazy, ktorými by preukázal formálne deklarované obchodné transakcie. Ďalej súd poukazuje na to, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho vrátenie právny nárok. Takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 206/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. V súvislosti s dôkaznými prostriedkami, ktoré možno vyžadovať od dodávateľa na preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od intrakomunitárneho dodania tovaru od DPH, Súdny dvor EÚ v rozsudku C-492/13 uviedol, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

K žalobcovmu dovolávaniu sa aplikácie priameho účinku Smernice a subsumovania vecí pod rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija č. C-492/13 zo dňa 09.10.2013 má súd za to, že uvedené rozhodnutie nie je použiteľné na predmetné prípady, pretože predmetom sporu na Súdnom dvore boli otázky, či daňový orgán členského štátu môže zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od DPH v prípade uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal pravosť podpisu na dokumentoch, avšak predmetom tohto súdneho konania bolo posúdiť otázku, či došlo k dodaniu tovaru z tuzemska do iného členského štátu tým daňovým subjektom, ktoré sú uvedené vo faktúrach. S ďalšími rozhodnutiami na ktoré žalobca poukazoval v žalobách sa krajský súd nezaoberal ani v dôvodoch rozhodnutia nakoľko neboli použiteľné na daný prípad.

Súd sa plne stotožnil so záverom daňových orgánov o tom, že predmetné dodanie tovaru klasifikovali podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorom vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 citovaného zákona, keďže neboli preukázané podmienky pre splnenie oslobodenia od dane v dôsledku skutočnosti, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru maďarskými daňovými subjektmi.

Krajský súd konštatoval zákonnosť napádaných správnych rozhodnutí nezistiac porušenie zásad daňového konania za správneho vyhodnotenia riadne zisteného skutkového stavu potrebného na preverenie daňovej povinnosti, a preto dospel k záveru, že námietky žalobcu neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí, preto žaloby ako nedôvodné v súlade s § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ OSP, § 205a ods. 1 písm. b/ a § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil Krajskému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. Rozhodnutie krajského súdu považuje žalobca za nezákonné a nepreskúmateľné a bolo ním porušené jeho právo na súdnu ochranu.

Žalobca v podanom odvolaní zastáva názor, že súd prvého stupňa dostatočne a náležite neuviedol, ktoré skutočnosti mal v danej veci za preukázané, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové tvrdenia, aké úvahy ho viedli pri rozhodovaní vo veci a pritom vôbec nepoukázal na to, z akých dôvodov na naše námietky a tvrdenia neprihliadal, resp. v čom ich považuje za nesprávne. Svojím rozhodnutím okrem iného iba doplnil odôvodnenie rozhodnutí správnych orgánov, avšak náležite neskúmal ich rozhodnutia z pohľadu zákonnosti a ústavnosti a možného zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu. S právnym názorom, ktorý zaujal súd prvého stupňa ohľadne splnenia podmienok pre oslobodenie od dane sa žalobca nestotožňuje a považuje ho za svojvoľný.

Odvolateľ je presvedčený že podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 splnil. Naplnením prvej podmienky je podľa žalobcu dodanie tovaru odberateľovi resp. jeho splnomocnenému zástupcovi, od tejto doby ten nakladal s tovarom ako vlastník, a zároveň predmetný tovar bol odoslaný na prepravu do iného členského štátu. Čo sa týka druhej podmienky, a to, aby odberateľ bol osobou identifikovateľnou pre daň v inom členskom štáte a mal pridelené IČ DPH má žalobca za to, že súd pri určovaní tejto podmienky prijal extenzívny výklad, nakoľko zákon vôbec nehovorí o tom, že podmienkou oslobodenia od dane je, aby si odberateľ v inom členskom štáte splnil povinnosť odvieť daň z tovaru, a aby túto povinnosť zabezpečil dodávateľ tovaru. Tovar v čase intrakomuniktarnej transakcie existoval, bol odoslaný v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a v zmysle CMR dokladu EX-Work aj dodaný, a odberatelia mali v rozhodnom čase IČ DPH. Preto žalobca nesúhlasí ani s názorom súdu, podľa ktorého nestačí, že táto osoba je registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Podľa žalobcu súd stanovil druhú podmienku oslobodenia od dane reštriktívnejšie oproti úniovej právnej úprave, a tak priamo obmedzil jeho právo na oslobodenie od dane.

Žalobca v odvolaní opätovne poukazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-492/13 zo dňa 09.10.2014, ktoré podľa jeho názoru poskytlo podrobný výklad k podmienkam oslobodenia od dane, ktoré je potrebné aplikovať na prejednávajúcu vec. V tomto rozhodnutí podľa žalobcu išlo rovnako o nepriznanie práva na oslobodenia od DPH z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH a že dodávateľ nepreukázal pravosť podpisu uvedeného na dokumentoch predložených na podporu svojho vyhlásenia, a tieto okolnosti sú v podstate totožné s predmetným konaním. Za nesprávny považuje záver súdu prvého stupňa, že v tomto konaní bola riešená otázka, či došlo k dodaniu tovaru, nakoľko toto sa uskutočnilo v zmysle uvedených záverov podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktorého aplikáciu opomenuli tak daňové orgány ako aj súd prvého stupňa, a tým došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Žalobca sa domáhal priameho účinku ust. článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES, ktorý priznal tomuto ustanoveniu Súdny dvor EÚ vo vyššie uvedenom rozhodnutí. Súd musí z úradnej moci prihliadať na priamy účinok únievého aktu a musí rovnako prihliadať na porušenie citovaného ustanovenia smernice. Tým, že súd neaplikoval priamy účinok ust. čl. 138 ods. 1 Smernice, poprel prednosť práva Únie, čím porušil zásadu úniovej lojality podľa článku 4 ods. 3 Zmluvy o EÚ a porušil povinnosť SR zabezpečiť plnú účinnosť únievých noriem.

Podľa názoru žalobcu sa súd prvého stupňa nezaoberal jeho námietkami o tom, že konaním daňových orgánov bolo na neho neúnosne a nezákonne prenesené dôkazné bremeno nad rámec ustanovený zákonom o DPH v rozsahu, ktorý je v rozpore so zásadou proporcionality a legality podľa ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku. Rovnako súd neprihliadol na námietky ohľadne neprimeraného zásahu do právnej istoty žalobcu, ktorý predložil všetky listiny podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH a až po začatí daňovej kontroly od neho správca dane požadoval dôkazy o reálnom uskutočnení obchodu, napriek tomu že ich predloženie mu zákon neukladá. Ďalej uvádza, že súd síce v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane vykonával rozsiahle dokazovanie, avšak neuviedol, že toto dokazovanie nevyvrátilo žalobcom deklarované a uskutočnené plnenie, ktoré vyplývalo z predložených dokumentov. Žalobca zdôrazňuje, že povinnosť preukázať, že sa uskutočnil obchod, má dodávateľ len v takej miere, ako to od neho možno spravodlivo požadovať. Súd prvého stupňa pri rozhodovaní zrejme opomenul prihliadnuť na tú skutočnosť, že naša spoločnosť v čase začatia daňovej kontroly nemala ako inak preukázať reálnosť uskutočneného obchodu, a to aj z hľadiska časového, charakteru poskytnutého plnenia, ako aj z hľadiska priestorového (opustil územie SR). Tovar bol odoslaný príslušným odberateľom a skutočne existoval, čo nepopierajú ani daňové orgány vo svojich rozhodnutiach.

Žalobca ďalej opakovane poukazuje na dobromyseľnosť pri uzatváraní predmetných obchodov s maďarskými odberateľmi, teda nemohol vedieť o prípadnom podvodnom konaní obchodných partnerov. Ak boli predložené doklady sfaľšované cudzou osobou, prípadne ak boli obchody so žalobcom maďarskými odberateľmi popreté, je podľa jeho názoru povinnosťou daňových orgánov vyhodnotiť tieto okolnosti z hľadiska účasti žalobcu na podvodnom konaní, a ak nie je preukázaná, čo nebola, nemôže to zakladať nepriznanie oslobodenia od dane. Tým, že súd prvého stupňa vyššie uvedené okolnosti nezohľadnil pri rozhodovaní, trpí jeho konanie inou vadou, ktorá má za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Daňové orgány podľa žalobcu nepriznaním nároku na nadmerný odpočet DPH neprimerane zasiahli do jeho práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru, ktorého obsahom je aj jeho právo na legitímne očakávanie, že splnil podmienky pre nadmerný odpočet dane podľa podmienok hmotného práva. Tým správca dane zasahuje do jeho vlastníckeho práva v rozpore s čl. 20 ods. 5 Ústavy SR a neprimerane obmedzuje slobodu podnikania žalobcu podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy SR. V konečnom dôsledku má toto konanie za následok neprimeraný zásah do právnej istoty žalobcu. Podotýka, že začatím daňovej kontroly a následnými rozhodnutiami daňových orgánov žalobca stratil legitímne očakávanie na uspokojenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane, ako pohľadávky, ktorá mu voči štátu vznikla.

Prvostupňovému rozsudku krajského súdu žalobca vytyka nekonzistentnosť s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ, z dôvodu nedostatočného odôvodnenia nepreskúmateľnosť, nedostatočné zistenie skutkového stavu, vyvodenie nesprávnych skutkových zistení z vykonaného dokazovania a nesprávne právne posúdenie veci.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uvádza, že súhlasí s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorým súd žaloby zamietol a trvá na svojom stanovisku k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, 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 (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), 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 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu priznať úspech nie je možné.

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).

Sudy prejednávajú na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na

svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, ktorými tento ako správca dane určil žalobcovi rozdiely dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobia január - júl 2010 a september - december 2010, a teda nepriznal žalobcovi uplatnený nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v danom prípade bola medzi účastníkmi spornou otázka, či boli žalobcom splnené podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

Podľa ust. § 219 ods. 1 O. s. p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa ust. § 219 ods. 2 O. s. p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len zákon o správe daní), ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa ust. § 2 ods.1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok) správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, v daňovom konaní sa 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 osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa ust. § 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 ust. § 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 ust. § 3 ods. 4 Daňového poriadku, správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje.

Podľa ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo 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 ust. § 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 ust. § 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 ust. § 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 ust. § 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 ust. § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani s pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

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

Podľa ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH 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 dodávateľ, 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.

Podľa čl. 131 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernice“), oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

Podľa čl. 138 bod 1 Smernice; členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom, alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O. s. p.):

Predmetom odvolacieho konania je posúdenie zákonnosti napadnutých rozhodnutí a žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri nepriznaní žalobcom uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobia január - júl 2010 a september - december 2010 v dôsledku neuznania oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH z faktúr vystavených pre maďarských odberateľov, spoločnosti UJVÁRI-FA Kft. a TÁTRAI-BAU. V danom prípade začala daňová kontrola dňa 20.09.2012. Táto bola prerušená z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií od 30.04.2013 do 20.09.2013 (v tomto období neplynula lehota určená zákonom na vykonanie kontroly podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku) a ukončená bola dňa 03.01.2014, doručením Protokolu č. 9601402/5/5606665/2013/Sev o výsledku kontroly.

Žalobca napádal procesné pochybenia správnych orgánov a nesprávne skutkové zistenia správnych orgánov oboch stupňov spočívajúce v nesprávnom vyhodnotení výsledkov dokazovania realizovaného v rámci správy daní, daňovej kontroly, prvostupňového a druhostupňového daňového konania a na to nadväzujúce nesprávne právne posúdenie veci.

Vo vzťahu k namietaným skutkovým zisteniam odvolací súd v administratívnom spise preveril získané a vykonané dôkazy; počnúc deklarováním intrakomunitárnych transakcií (odberateľom registrovaným pre DPH v Maďarskej republike) oslobodených od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, pokračujúc tvrdením o odoslaní tovaru dodávateľmi, vo vzťahu ku ktorým sa dodanie tovaru na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií nepotvrdilo.

Najvyšší súd s prihliadnutím na prejednávaciu zásadu ovládajúcu daňové konanie, zásadu materiálnej pravdy a dôkazné bremeno daňového subjektu (§ 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku) konštatuje, že daňové orgány v rámci správy daní s využitím vyhľadávacej zásady úzko spolupracovali so žalobcom, pričom tento v priebehu daňového konania bol vyzývaný na predkladanie relevantných dôkazov preukazujúcich deklarované obchody, ktorých reálny základ sa však nepotvrdil.

Z dikcie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu je povinnosťou platiteľa DPH registrovaného na DPH v Slovenskej republike, pričom na toto preukázanie nepostačuje len predloženie kópie faktúry, ale kumulatívne, v závislosti od osoby zabezpečujúcej prepravu tovaru (skutkové podstaty predpokladané ust. § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH), predloženie dokladu osvedčujúceho realizovanie prepravy tovaru na územie členského štátu a (§ 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH) predložením iných dokladov, ktoré preukážu reálne dodanie

tovaru odberateľovi. Takýto doklad však žalobca v priebehu konania nepredložil a ani správcovi dane sa v rámci šetrenia nepodarilo dodanie tovaru maďarským odberateľom UJVÁRI-FA Kft a TÁTRAI-BAU zistiť.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Žalobca v odvolaní ďalej označuje odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu za nedostatočné a nepreskúmateľné, čím malo byť porušené jeho právo na súdnu ochranu. Povinnosť súdu svoje rozhodnutie náležite odôvodniť je jedným z princípov predstavujúcich súčasť práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Všeobecný súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať tiež na jeho celkovú presvedčivosť.

Po oboznámení sa s vo veci vydanými rozhodnutiami, ako aj konaním, ktoré ich vydaniu predchádzalo, dovolací súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu vyššie uvedené kritériá pre odôvodňovanie rozhodnutí v zmysle § 157 ods. 2 O. s. p. spĺňa, a preto ho možno považovať za preskúmateľný a ústavne akceptovateľný.

Odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa predovšetkým zodpovedá základnej (formálnej) štruktúre odôvodnenia rozhodnutia, keď z neho vyplýva, čoho sa žalobca svojou žalobou domáha a z akých dôvodov, aké je stanovisko (vyjadrenie) žalovanej k žalobe, aké relevantné dôkazy boli súdom vykonané a aké skutočnosti z nich súd zistil, aký skutkový stav bol súdom ustálený (zistený), aké právne normy na vec aplikoval, ako tieto normy vyložil, ako subsumoval zistený skutkový stav pod aplikovanú právnu normu, t. j., aké konkrétne subjektívne práva a povinnosti vyvodil pre účastníkov konania a aké právne závery vyplývajú zo zistených subjektívnych práv a povinností účastníkov konania vo vzťahu k žalobou uplatnenému návrhu, čím sa napĺňajú najmä kritériá určitosti (prehľadnosti), zrozumiteľnosti i presvedčivosti rozhodnutia. Súd prvého stupňa sa v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal s dôvodmi, ktoré viedli k zamietnutiu žaloby, zamerajúc sa na skutočnosť, že žalobcov nárok na oslobodenie od dane v zmysle ust. § 43 zákona o DPH nebol preukázaný, a to s poukazom na ustanovenia príslušných právnych predpisov a ustálenú judikatúru.

Žalobca sa vo svojich podaniach domáhal priameho účinku čl. 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES a uviedol, že súd prvého stupňa vychádzal z nesprávneho záveru, že žalobca sa tohto účinku domáha z toho dôvodu, že znaky rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-492/13 zo dňa 09.10.2014 sú aplikovateľné na danú vec. Odvolací súd je však toho názoru, že ani daňové orgány ani súd prvého stupňa sa nedopustili nesprávnych záverov a ani neporušili právo Únie ak žalobcu neoslobodili od dane, nakoľko samotné ustanovenie čl. 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES stanovuje ako podmienku oslobodenia od dane dodanie tovaru, ktoré je v tomto prípade sporným. Krajský súd správne poukázal na ďalšiu časť rozsudku Súdneho dvora EÚ C-492/13, ktorý okrem iného uvádza, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

Súd prvého stupňa, ako aj daňové orgány, podľa názoru žalobcu, vec nesprávne právne posúdili, keď opomenuli aplikovať ust. § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH podľa ktorého miestom dodania tovaru ak

je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. V predmetnej veci však spornou bola otázka samotného dodania tovaru maďarským odberateľom, ktoré správne orgány, ako aj súd prvého stupňa správne vyhodnotili podľa ust. § 8 ods. 1 zákona o DPH, a teda vznik daňovej povinnosti podľa ust. § 19 zákona o DPH, nakoľko neboli preukázané podmienky pre splnenie oslobodenia od dane.

Právnym posúdením je činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. V tomto prípade však súdom prvého stupňa k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci nedošlo.

Z administratívneho spisu vyplýva, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných dodávok tovaru, nespĺňajú zákonné kritérium pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Predmetom dokazovania správcu dane bola aj preprava tovaru, ktorá mala byť reálne vykonávaná spoločnosťou PP Plus, s.r.o., Boľkovce. Prepravca okrem formálnych dokladov (Medzinárodné nákladné listy) na žiadosť správcu dane nepredložil žiadne ďalšie doklady, ako napr. knihy jász, tachografy, poplatky za prepravu v Maďarsku, špecifikáciu objednávok od odberateľov, ktorých zastupoval a pod.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smerniou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a 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 taktiež 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. 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, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia a požadovať ich od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním

odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob realizácie množstva a kvality tovaru.

V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že odberatelia popreli komunikáciu so žalobcom, prípadne nie sú ekonomicky činní, nevedia preukázať prevzatie tovaru a úhrady dodávateľovi, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok zahraničným odberateľom, deklarovaných v jeho daňovom priznaní. Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane).

Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj 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 napĺňa 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 § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nie je neobvyklé, aby pri tovare so špecifickými vlastnosťami ako je v tomto prípade kvalita, druh, typ spracovania materiálu, bol riadne preverovaný tento tovar v každej etape, stupni obchodovania. Obvyklým postupom zodpovedného podnikateľa je, keď jeho plnenie zodpovedá požiadavkám odberateľa. V danom prípade bolo z účtovných dokladov a zo zistení správcu dane preukázané, že žalobca od svojich dodávateľov nakupoval tovar - drevo vo forme guľatiny, resp. ihličnaté výrezy. V konaní pred daňovými orgánmi vierohodne nepreukázal, ako došlo k realizácii objednávky, čo sa týka množstva, druhu a typu požadovaného materiálu odberateľmi. V konaní predložil doklady - faktúry a CMR listy, preukazujúce dodávku stavebného reziva (hranoly, fošne, dosky, laty), bez preukázania spracovania dreva podľa potrieb a predchádzajúcich individuálnych požiadaviek odberateľa. Za účelom odstránenia pochybností o reálnosti deklarovaných transakcií, mal žalobca možnosť preukázať svoje plnenie dokladmi o vykonávaní objednávok na požadované množstvo a druh tovaru (čo vyplýva aj z čl. 2. Kúpnej zmluvy zo dňa 8.1.2010 so spoločnosťou UJVÁRI - FA Kft.) odberateľmi, vzájomnou korešpondenciou, ktorá sa v zmysle zmlúv mala uskutočňovať výhradne písomnou formou. Sám žalobca neprispel svojim konaním k odstráneniu pochybností o realizácii dodávok pre odberateľov, keď správcovi dane nevedel objasniť vedenie skladovej evidencie ohľadom termínu, množstva a druhu vyskladneného tovaru, spracovanie dreva podľa požiadavky svojho obchodného partnera, t.j. nebolo preukázané, že sa spracovaný materiál odoslal z prevádzky žalobcu. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že bude spochybnená reálnosť dokladmi deklarovanej transakcie. Pochybnosť o skutočnom dodaní tovaru bola podporená aj deklarovanými hotovostnými platbami od

odberateľov žalobcu prostredníctvom prepravcu, čo znemožnilo kontrolu pohybu finančných prostriedkov, t.j. účel platieb, osobu plátcu, termín, výšku, účel úhrady a pod. Súd v tejto súvislosti poukazuje na čl. 2.1 uzavretej kúpnej zmluvy medzi žalobcom a jeho odberateľom, podľa ktorého: „ Podrobnú špecifikáciu jednotlivých dodávok sú povinní si medzi sebou vzájomne dohodnúť konatelia obidvoch zmluvných strán“. Žalobca v konaní nepredložil žiaden dodatok k uzatvorenej zmluve, v zmysle ktorého by uvedená povinnosť prešla na prepravcu. Prepravca v konaní nepredložil žiaden dôkaz, z ktorého by vyplývalo, o aký druh stavebného reziva a o aké množstvo má konkrétny odberateľ záujem, teda poverenie na vykonanie podrobne špecifikovanej objednávky v mene odberateľa. Žalobca teda nepreukázal, na základe akého titulu, akej požiadavky odberateľov, dochádzalo k realizácii konkrétnych dodávok.

Zmluva, na základe ktorých žalobca dodával, nie jasná a určitá ani v časti dohody kúpnej ceny podľa čl. 5. Obsahom žalobcom predloženej dohody o kúpnej cene, je záväzok kupujúceho, zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu na základe faktúry vystavenej predávajúcim, a to bez ohľadu na množstvo, druh a kvalitu dodávaného tovaru. Je zrejmé, že takto vymedzená kúpna cena dodávky, neobsahuje spôsob určenia ceny podľa § 409 Obchodného zákonníka.

Sám žalobca neprispel svojim konaním k odstráneniu pochybností o realizácii dodávok pre odberateľov, keď správcovi dane nevedel objasniť vedenie skladovej evidencie ohľadom termínu, množstva a druhu vyskladneného tovaru, podľa požiadavky svojho obchodného partnera.

V prípade žalobcu sa v rámci kontrolovaného obdobia nejednalo o takéto dodanie tovaru pochybnému odberateľovi v ojedinelom prípade, netransparentné transakcie s viacerými pochybnými zahraničnými subjektami prebiehali opakovane, po dlhšie časové obdobie bez toho, aby si akýmkoľvek spôsobom overil existenciu a spoľahlivosť odberateľa.

Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

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.

V danom prípade vzhľadom na rozdielnu kvalitu a druh tovaru obdržaného od dodávateľov žalobcu (guľatina, smrekový výrez), nepreukázanie jeho spracovania pre potreby odberateľov, ktorým bol dodávaný iný druh tovaru - stavebné rezivo, nie je zároveň preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru, ktorý bol následne dodaný jeho odberateľom, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

S prihliadnutím na okolnosti tohto prípadu, neobstoja žalobcovo jednoduché spoliehanie sa 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 plnení nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

Žalobca napokon namietal, že postupom a rozhodnutiami správnych orgánov a teda aj rozhodnutím súdu prvého stupňa došlo k porušeniu princípu právneho štátu podľa čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ktorému zodpovedá aj § 3 ods. 1 daňového poriadku, v ktorom je zakotvená aj zásada legality a nej zodpovedajúca zásada proporcionality.

Podľa čl. 1 ods. 1 prvá veta Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát. Základom interpretácie a aplikácie čl. 1 ods. 1 je zabezpečenie materiálneho a nie formálneho právneho štátu. Ústavný súd Slovenskej republiky princíp materiálneho právneho štátu prezentoval v právnom názore, ktorým vyslovil, že „v právnom štáte, v ktorom sú ako neoddeliteľné súčasťou okrem iných stelesnené princípy, ako sú právna istota a spravodlivosť (princíp materiálneho právneho štátu), čo možno spoľahlivo vyvodit' z čl. 1 ústavy, sa osobitný dôkaz kladie na ochranu tých práv, ktoré sú predmetom jej úpravy. Povinnosťou všetkých štátnych orgánov je zabezpečiť reálnu možnosť ich uplatnenia tými subjektmi, ktorým boli priznané.“ (pozri k tomu bližšie sp. zn. I. ÚS 17/1999, Nález z 22.09.1999. Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 365; zhodne sp. zn. I. ÚS 44/1999. Nález z 13.10.1999. Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 382).

Základnou premisou materiálneho právneho štátu prezentuje všeobecná záväznosť práva pre všetkých. To znamená, že štátne orgány, orgány územnej samosprávy, ako aj každý jednotlivec musí konať tak, ako určuje právny poriadok.

Súd prvého stupňa, ako aj správne orgány postupovali pri rozhodovaní v predmetnej veci v súlade s platnou legislatívou, a teda neporušili princíp právnej istoty. K zásade proporcionality, ako aj porušeniu zásady legitímneho očakávania sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vyjadril krajský súd, s ktorého názorom sa odvolací súd plne stotožňuje, preto už ďalšie argumenty k námietkam žalovaného týkajúcich sa týchto zásad neuvádza.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutých odvolacích konaní riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia svoje rozhodnutie odôvodnil vyhodnotením dokazovania vykonaného správcom dane v spojení s novo predloženými dôkazmi.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní neprinášajú žiadne nové skutočnosti, sú totožné so žalobnými námietkami, ktoré zodpovedal súd prvého stupňa a nie sú dôvodné. Uvedený právny názor sa stotožňuje s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovanom v rozhodnutí sp. zn. 3Sžo/115/2015 v obdobnej veci.

Na základe uvedených dôvodov odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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.