

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5SŽf/63/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200911
Dátum vydania rozhodnutia: 29.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200911.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu G., zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1087212/2015 z 3. júla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 16608/2015 zo 6. marca 2015, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/37/2015-54 zo 7. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/37/2015-54 zo 7. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1087212/2015 z 3. júla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 16608/2015 zo 6. marca 2015, ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel vo výške 5 258,54 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 z dôvodu, že tomuto daňovému subjektu nebol priznaný nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie vo výške 3 421,77 € a zároveň mu bola vyrubená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 1 836,77 €. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov stotožniac sa s argumentáciou žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k naplneniu zákonných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od daňovej povinnosti stanovených v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), keďže v konaní nepreukázal, že tovar, vo vzťahu ku ktorému mal postavenie dodávateľa voči spoločnosti JILOS TIMBER, s.r.o., bol vyskladnený v Českej republike, kde má sídlo táto

spoločnosť, t.j. že išlo o dodanie tovaru do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z..

3. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu žalovaného, ako aj Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) za preukázané, že žalobca ako daňový subjekt nesprávne uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1, 4 zákona č. 222/2004 Z.z. v riadku 15 a 16 v hodnote 31 985,71 €. Pri výkone daňovej kontroly bolo zistené, že platiteľ dane nesprávne vykázal uskutočnenie intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ v zmysle § 43 zákona o DPH v prospech daňového subjektu JILOS TIMBER s.r.o. so sídlom v Českej republike. V rámci kontroly boli z jeho strany predložené faktúry, dodacie listy a medzinárodné nákladné listy CMR, pričom na týchto CMR nebolo uvedené, kto tovar prevzal ani miesto vykladania tovaru. V danom prípade bolo podľa krajského súdu jednoznačne preukázané, že tovar bol predmetom viacstranného obchodu s určením konkrétneho príjemcu tovaru, pričom odberateľ žalobcu ním nebol. Dodanie tovaru sa uskutočnilo bez odoslania alebo prepravy a miestom dodania je tak miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo, t.j. prevádza žalobcu v Bardejove.

4. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly neobsahovalo uvedenie dňa, odkedy je daňová kontrola prerušená, krajský súd uviedol, že absencia dátumu nemala vplyv na zákonnosť rozhodnutia, resp. následného postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Dodal, že žalobca mal možnosť túto údajnú nezákonnosť rozhodnutia namietať v rámci podaného opravného prostriedku proti prvostupňovému rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty. Rovnako za nedôvodnú považoval krajský súd námietku žalobcu o nezákonnej dĺžke daňovej kontroly, keďže v čase prerušenia konania lehoty neuplynú a daňová kontrola nepresiahla ročnú zákonnú lehotu.

5. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu včas odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ OSP, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie; zároveň si uplatnil trovy konania.

6. V dôvodoch odvolania namietal, že prvostupňový súd sa náležite nevysporiadal s námietkou vznesenou v žalobe, ktorou bola absencia zákonnej náležitosti rozhodnutia, keďže rozhodnutie č. 9711401/5/1386543/2013 z 12.04.2013 neobsahovalo podstatnú náležitosť uvedenú v ustanovení § 61 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. neuviedenia dňa, od ktorého je kontrola prerušená, na základe čoho mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je vyhotovené v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP.

7. K právnomu názoru krajského súdu, že žalobcom tvrdenú nezákonnosť rozhodnutia mal žalobca možnosť namietať v rámci podaného opravného prostriedku proti prvostupňovému rozhodnutiu o vyrubení dane z pridanej hodnoty, žalobca citoval rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5SŽf/69/2011 z 30. apríla 2012, v ktorom súd vyslovil názor: „že súčasná rozhodovacia prax vychádza dôsledne z ustanovení piatej časti OSP a z čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorých je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní, keď zo žiadneho ustanovenia OSP nevyplýva obmedzenie žalobcu uviesť v žalobe len tie skutočnosti, ktoré uplatňoval v konaní pred správnym orgánom a rozhodujúce je iba to, či rozhodnutím a postupom správneho orgánu bol žalobca ukrátený na svojich právach (§ 250 ods. 2 OSP). Uvedené obmedzenie nevyplýva ani z ust. § 250j OSP, ktoré pri úvahách, ako má súd o žalobe rozhodnúť, mu nedáva možnosť zobrať do úvahy skutočnosť, že žalobca v priebehu správneho konania prípadne neuviedol všetky skutočnosti významné pre rozhodnutie vo veci“; a sp.zn. 5SŽf/68/2012, v ktorom „Najvyšší súd Slovenskej republiky opätovne pripomína, že v správnom súdnictve vykonávanom podľa piatej časti OSP sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv

účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákona výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka či už správnym orgánom alebo súdom. Preto vzhľadom na uvedené bolo povinnosťou krajského súdu sa zaoberať aj námietkou žalobkyne týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly a dôvodnosti, resp. nedôvodnosti jej prerušenia.“

8. Žalobca ďalej namietal, že napadnuté rozhodnutie je vydané v rozpore so základnými zásadami jednotného systému uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktorý je upravený Smernicou Rady 2006/112/ES a konkrétne zásadou, aby daň z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru, ktorú si objedná osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte a ktorý bude prepravený do iného členského štátu, sa vybrala v tom členskom štáte, v ktorom sa skončí preprava tovaru, čo vyplýva z článku 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES, ako aj z ustanovenia § 43 a § 45 zákona č. 222/2004 Z.z. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-409/04 Teleos, ktorým právne argumentoval opodstatnenosť uplatnenia oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu a tiež rozsudok vo veci C-492/13 Traum, v ktorom Súdny dvor Európskej únie zdôraznil, že „článok 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a teda sa ho zdaniteľné osoby môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu s cieľom dosiahnuť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na základe dodania v rámci Spoločenstva“

9. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 25.07.2016 k odvolaniu žalobcu k vzneseným námietkam uviedol, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období október 2012 deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. pre daňový subjekt JILOS TIMBER s.r.o., Horká u Staré Paky 31, Česká republika, preto správca dane požiadal českú daňovú správu o preverenie deklarovaného zdaniteľného obchodu. Z odpovede českej daňovej správy i z kontrolných zistení správcu dane jednoznačne vyplýva, že tovar nebol dodaný do Českej republiky, ako bolo žalobcom deklarované, preto podľa žalovaného neobstojí tvrdenie žalobcu, že tovar bol dodaný do iného členského štátu, pretože ho do miesta, kde bol vyskladnený (Taliansko), nedodal on, ale jeho odberateľ JILOS TIMBER s.r.o., ktorý po naložení tovaru u žalobcu ešte na území Slovenskej republiky dal prepravcovi prepravné doklady (CMR), podľa ktorých bol vlastníkom tovaru s miestom dodania Taliansko. Na základe uvedeného žalovaný ustálil, že dodanie tovaru žalobcom pre odberateľa JILOS TIMBER s.r.o. sa preto uskutočnilo bez odoslania alebo prepravy a miestom dodania tovaru v takom prípade je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnila, teda v prevádzke žalobcu, čím podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. žalobca nesplnil a v zmysle § 19 ods. 1 citovaného zákona mu vznikla daňová povinnosť, preto správca ktorým sa vyjadril už vo svojom písomnom stanovisku k žalobe, preto stotožniac sa so závermi krajského súdu uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

11. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

12. Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

13. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým

zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 16608/2015 zo 6. marca 2015, ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel v sume 5 258,54 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 z dôvodu, že tomuto daňovému subjektu nebol priznaný nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie v sume 3 421,77 € a zároveň mu bola vyrubená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 1 836,77 €, a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

14. Z obsahu administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že správca dane 10.01.2013 začal u žalobcu daňovú kontrolu na základe oznámenia z 28.12.2012 za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2012. Pri výkone daňovej kontroly bolo zistené, že platiteľ dane nesprávne vykázal uskutočnenie intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ v zmysle § 43 zákona o DPH v prospech daňového subjektu JILOS TIMBER s.r.o. so sídlom v Českej republike. V rámci kontroly boli z jeho strany predložené faktúry, dodacie listy a medzinárodné nákladné listy CMR, pričom na týchto CRM nebolo uvedené, kto tovar prevzal ani miesto vykladania tovaru. V priebehu daňovej kontroly sa daňový subjekt vyjadril, že miesto vykladania tovaru bolo na adrese odberateľa v Českej republike, pričom preprava bola zabezpečená odberateľom a vykonávaná prostredníctvom tretej osoby, prepravcom. Na otázku, či ide o dodanie tovaru do iného členského štátu alebo o trojstranný obchod daňový subjekt odpovedal, že ide o dodanie tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona a že nemá vedomosť o tom, aby bol tovar vyložený na iné miesto dodania ako bolo pôvodne uvedené, t.j. v sídle spoločnosti JILOS TIMBER, s.r.o. V priebehu daňovej kontroly bolo na základe dožiadaní vykonávaných u prepravných spoločností L. správcom dane zistené, že predmetný tovar bol prepravený od žalobcu (so sídlom v Bardejove) priamo na hraničný prechod s Maďarskom a ďalej do Talianska, t.j. preprava tovaru, ktorá začala v Bardejove ako miestom nakladania tovaru ani v jednom prípade nebola uskutočnená do Českej republiky s miestom vykladania v Českej republike. Na základe vykonaného medzinárodného dožiadania vo vzťahu k informácii, či dodávka tovaru od žalobcu ako daňového subjektu pre odberateľa JILOS TIMBER, s.r.o. bola spojená s prepravou alebo bez prepravy do Českej republiky bolo zistené, že príslušný správca dane v Českej republike potvrdil prijatie faktúr; tovar bol prevezený priamo do Talianska na viacero miest. Zo strany tohto odberateľa nebol vykázaný trojstranný obchod, ale len nákup a dodanie tovaru viacerým odberateľom v Taliansku. Zo zistení správcu dane vyplýva, že daňový subjekt na predložených dokladoch nemal uvedené miesto vykládky tovaru a tieto doklady nepotvrdzujú ani zmenu vykládky, pričom pri uplatnení oslobodenia podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. je to platiteľ dane, ktorý znáša dôkazné bremeno o skutočnosti, že tovar bol dodaný do iného členského štátu a je povinný si zabezpečiť o tejto skutočnosti doklady. Správca dane uzavrel, že daňový subjekt v tejto súvislosti nepreukázal, že tovar bol prepravený od predávajúceho k nadobúdateľovi tovaru do iného členského štátu. Dodal, že k uplatneniu oslobodenia tovaru od dane v rámci Európskej únie dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V priebehu preverovania bolo správcom dane zistené, že tovar bol od daňového subjektu, predávajúceho, odberateľovi, spoločnosti JILOS TIMBER s.r.o. dodaný na Slovensku. Takáto forma dodania podlieha dani. Vo vzťahu k talianskym odberateľom vystupoval ako dodávateľ spoločnosť JILOS TIMBER s.r.o. a nie daňový subjekt, žalobca. Na základe vykonaného dokazovania a zistených skutočností preto správca dane rozhodol tak, že určil daňovému subjektu rozdiel na DPH, nepriznal mu nadmerný odpočet a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť, spolu vo výške 5 258,54 €. Rozhodnutím z 03.07.2013 č. 1087212/2015 žalovaný ako druhostupňový správny orgán podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo 06.03.2015, ktorým ten určil daňovému subjektu, žalobcovi, rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 5 258,54 € za zdaňovacie obdobie október 2012, t.j. nepriznal nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie vo výške 3 421,77 € a zároveň mu

vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty vo výške 1 836,77 €. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že keďže v tomto prípade išlo o prepravu na účet odberateľa zabezpečenú prepravcom, dodávateľ (žalobca) musí disponovať dokladom o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru odberateľom. Daňový subjekt túto podmienku nesplnil, keďže predložil doklady, kde chýbal údaj o tom, kto tovar prevzal a kde bol vyskladnený. Boli predložené doklady o prevzatí tovaru spoločnosťou JILOS TIMBER s.r.o., avšak absentoval údaj o mieste vyskladnenia tovaru. Prepravcovia, prostredníctvom ktorých bola zabezpečovaná preprava, v tejto súvislosti potvrdili, že pri preprave boli vyplnené nové prepravné doklady, kde odberateľ, spoločnosť JILOS TIMBER s.r.o., vystupoval ako dodávateľ a ako odberatelia boli uvádzané talianske spoločnosti. Na základe týchto skutočností sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že daňový subjekt nedostatočne preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu a vznikla mu tak v tejto súvislosti daňová povinnosť. Podľa žalovaného, skutočnosť, že tovar nebol vyskladnený v Českej republike bola preukázaná a tento fakt nenamietal ani daňový subjekt. Rovnako za nedôvodnú považoval námietku, že obchod sa mal posudzovať ako trojstranný obchod, keďže na klasifikáciu trojstranného obchodu neboli splnené zákonné podmienky, o.i. totožnosť všetkých troch zúčastnených strán.

15. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

16. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

17. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

18. Podľa § 43 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

19. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

20. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá,

prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

21. Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,

d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,

e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

22. Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

23. Podľa § 45 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie slovnú informáciu "prenesenie daňovej povinnosti".

24. Podľa § 45 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé
a) u prvého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, dohodnutá odplata za dodanie tovaru druhému odberateľovi a názov alebo meno a adresa druhého odberateľa,

b) u druhého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, základ dane, suma dane a názov alebo meno a adresa prvého odberateľa.

25. Zákon č. 563/2009 Z.z. zákona o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady správy daní. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

26. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové

orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

27. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

28. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

29. Podľa § 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.

30. Podľa § 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, 2)
- 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.

31. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

32. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

33. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

34. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 citovaného ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa

ktorých sa rozhodovalo.

35. 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).

36. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

37. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení obmedzí len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

38. Tzv. intrakomunitárne obchody s tovarom sú založené na tom, že tovarový obchod medzi osobami identifikovanými pre DPH v rôznych členských štátoch EÚ prebieha tak, že na strane dodávateľa dochádza k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, ktoré je oslobodené od dane a na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, ktoré je zdaňované. V systéme uplatňovania dane v členských štátoch EÚ platí základný princíp výberu dane z pridanej hodnoty členským štátom určenia, pričom tento princíp zdaňovania tovaru v štáte určenia sa uplatňuje pri splnení určitých podmienok a znamená zdanenie tovaru v tom členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru. V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad v tom smere, že deklarovaný tovar nebol dodaný do iného členského štátu (Česká republika), pretože v rámci dokazovania bolo jednoznačne preukázané, že dodanie tovaru sa uskutočnilo bez odoslania alebo prepravy a miestom dodania je tak miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo, t.j. prevádzka žalobcu v Bardejove, teda žalobca nesplnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

39. Pokiaľ sa žalobca odvolával na svoje tvrdenie, že pri dodaní tovaru pre odberateľa JILOS TIMBER s.r.o. splnil zákonné podmienky oslobodenia od dane uvedené v ustanovení § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len formálnymi dôkazmi nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/101/2013).

40. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd SR poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011 z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si

uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

41. Aby išlo o v danom prípade o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať tak, aby bol naplnený účel európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby, osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť 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.

42. Podľa najvyššieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu vecí, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Keďže v tomto prípade išlo o prepravu na účet odberateľa zabezpečenú prepravcom, žalobca ako dodávateľ musí disponovať dokladom o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru odberateľom. Žalobca túto podmienku nespĺnil, keďže predložil doklady, kde chýbal údaj o tom, kto tovar prevzal a kde bol vyskladnený. Boli predložené doklady o prevzatí tovaru spoločnosťou JILOS TIMBER s.r.o., avšak absentoval údaj o mieste vyskladnenia tovaru. Zo šetrenia daňových orgánov bolo zistené, že prepravcovia, prostredníctvom ktorých bola zabezpečovaná preprava, v tejto súvislosti potvrdili, že pri preprave boli vyplnené nové prepravné doklady, kde odberateľ, spoločnosť JILOS TIMBER s.r.o., vystupoval ako dodávateľ a ako odberatelia boli uvádzané talianske spoločnosti. Na základe týchto skutočností sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že daňový subjekt nedostatočne preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu a vznikla mu tak v tejto súvislosti daňová povinnosť. Skutočnosť, že tovar nebol vyskladnený v Českej republike bola preukázaná a tento fakt nenamietal ani daňový subjekt. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcu dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar vyskladnený v Českej republike odberateľovi JILOS TIMBER s.r.o., ako kupujúcemu, uvedenému na CMR.

43. Podľa najvyššieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúru, dodací list a prepravný doklad (CMR) nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, pretože podľa súdu nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

44. Najvyšší súd poukazuje na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane. Podľa najvyššieho súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak dodatočne vyrubili žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, v prípade nepreukázania skutočností, že boli splnené zákonom stanovené podmienky pre uznanie uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, čo viedlo k záveru, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane. Posudzujúc vec z hľadiska daňového práva nebolo možné priznať daňovému subjektu právny nárok, ak nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ. Relevantným pre daňové orgány bolo preukázanie nesplnenia týchto zákonných podmienok a nie dôvodov, prečo tomu tak je.

45. Podľa najvyššieho súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie C-

273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 2006/112 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 nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. To, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a preto podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade (ide o alternatívnu situáciu), ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Súd mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015).

46. Podľa čl. 4 vyhl. ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR - ďalej len „dohovor“) dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Ak nákladný list chýba, ak má nedostatky, alebo ak sa stratil, nie je tým existencia alebo platnosť prepravnej zmluvy dotknutá a vzťahujú sa na ňu aj naďalej ustanovenia tohto dohovoru. Pokiaľ medzinárodný nákladný list (ďalej len „CMR“) nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). Podľa čl. 6 bod 1. písm. d/ dohovoru nákladný list musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia. V predmetnom prípade CMR neobsahoval údaj o mieste určenia, kde bol tovar vykladaný, ani kto ho prevzal. Vzhľadom na uvedené musel správca dane pristúpiť k overeniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi, ako napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod., avšak žiadne takéto dôkazy žalobca nepredložil.

47. Výzvou č. 9711401/5/45783/2013/Med zo 04.02.2013 správca dane požiadal Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s., Mlynské Nivy 45, Bratislava o preverenie prepravy tovaru motorovými vozidlami s evidenčnými číslami Q., X., Z., Q. a K.. Z odpovede č. 17096/20101/2013 z 05.03.2013 vyplynulo, že uvedené vozidlá vykonávali prepravu z Bardejova priamo na hraničný prechod s Maďarskom. Prepravníci, prostredníctvom ktorých bola zabezpečená preprava, potvrdili, že pri preprave boli vyplnené nové prepravné doklady, kde odberateľ, spoločnosť JILOS TIMBER s.r.o., vystupoval ako dodávateľ a ako odberatelia boli uvádzané talianske spoločnosti. Preprava bola objednaná spoločnosťou SLIVTRANS, s.r.o., Svidník s miestom nakládky v Bardejove u žalobcu. Tovar bol vyložený na dvoch miestach na území Talianska. Tovar bol naložený u žalobcu, prevzatý na základe CMR č. 5779192, ktorý mu odovzdala pracovníčka žalobcu. Prepravná trasa s tvarom viedla z Bardejova cez hraničný prechod Košice - Milhošť, Budapešť, hraničný prechod Lendava, Lubľana, taliansky hraničný prechod Gorizija. Správca dane na základe dožiadaní, ako aj výpovedí svedkov mal za preukázané, že tovar nebol vykladaný v Českej republike, pričom tento fakt nenamietal ani žalobca.

48. Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaneho uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Českej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaneho tovaru do iného členského štátu [§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH]. Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 3Sžf/46/2015 z 27. júla 2016). V prípade dodania tovaru do iného členského štátu EÚ je tovar

oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 8Sžf/7/2012 z 21. februára 2013). Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov EÚ, nespĺnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sžf 33/2014 z 21. februára 2013).

49. Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho z faktúry vystavenej žalobcom pre odberateľa JILOS TIMBER s.r.o., do iného členského štátu EÚ. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložený a obsahovo neúplný prepravný doklad - medzinárodný nákladný list, ktorý mal preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenskej republiky do Českej republiky.

50. Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

51. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia spočívajúcu v tom, že rozhodnutie správcu dane č. 9711401/5/1386543/2013 z 12.04.2013 neobsahovalo podstatnú náležitosť uvedenú v ustanovení § 61 ods. 3 Daňového poriadku t.j. neuvedenia dňa, od ktorého je kontrola prerušená, nie je možné s prihliadnutím na právnu úpravu prerušenia daňového konania túto námietku považovať za majúcu za následok nezákonnosť predmetného daňového konania a teda dôvod na zrušenie preskumovaného rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

52. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie
a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

53. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

54. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

55. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

56. Správca dane vydal rozhodnutie č. 9711401/5/1386543/2013/Med z 12.04.2013 o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, t.j. do získania výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií. Rozhodnutie bolo odovzdané na poštovú prepravu 19.04.2013 a žalobca ho prevzal 24.04.2013. Listom zo 17.12.2013 správca dane oznámil žalobcovi, že 06.12.2013 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a daňová kontrola pokračuje. Toto oznámenie žalobca prevzal 19.12.2013.

57. V danom prípade najvyšší súd skúmal, či mohlo mať neuvedenie dňa, od ktorého bola daňová kontrola prerušená, za následok ujmu na právach žalobcu v daňovom konaní. Napriek tomu, že neuvedenie dňa, od ktorého je daňová kontrola prerušená v rozhodnutí o prerušení daňového konania

znamená pochybenie zo strany správneho orgánu, podľa najvyššieho súdu z dôvodu, že bola dodržaná zákonná lehota daňovej kontroly nemožno považovať dané pochybenie za vadu majúcu za následok nezákonnosť rozhodnutia daňového orgánu. Ustanovenie druhej vety § 61 ods. 3 Daňového poriadku uvádza, že daňové konanie sa prerušuje dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania, pričom tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu. V predmetnom prípade bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu 19.04.2013, t.j. daňové konanie nemohlo byť prerušené skôr, než od tejto skutočnosti, určujúcej v danom prípade deň, kedy bola daňová kontrola prerušená. V daňovej kontrole správca dane pokračoval 06.12.2013.

58. Správca dane začal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty 10.01.2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9711401/5/3838467/2012 z 28.12.2012 u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2012. Daňová kontrola bola v zmysle § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku ukončená doručením protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 9711401/5/982289/2014/Med zo 14.03.2014, ktorý žalobca prevzal spolu s výzvou na vyjadrenia sa ku kontrolným zisteniam 01.04.2014. Počítajúc od 10.01.2013, v prípade nepretržitého trvania daňovej kontroly by ročná lehota na jej vykonanie mala uplynúť dňa 10.01.2014. Vzhľadom na prerušenie daňovej kontroly na obdobie 232 dní, posledný deň na ukončenie daňovej kontroly sa v súlade s ustanovením § 61 ods. 3 a 4 a ustanovením § 27 ods. 3 Daňového poriadku posunul na 30.08.2014. Nakoľko pripadol tento deň na sobotu, v zmysle § 27 ods. 4 Daňového poriadku bol posledným dňom lehoty je najbližší nasledujúci pracovný deň, t.j. 02.09.2014.

59. Na základe uvedeného najvyšší súd zaujal záver, že vzhľadom na to, že daňová kontrola neprekročila zákonom povolenú maximálnu dĺžku pochybenie daňového orgánu nemalo za následok porušenie práv žalobcu ako daňového subjektu v daňovom konaní, preto nezakladá dôvod na zrušenie preskúmaného rozhodnutia.

60. Najvyšší súd dospel zhodne s prvostupňovým súdom k právnenému záveru, že zo strany daňového subjektu nebola hodnoverne preukázaná realnosť dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to Českej republiky. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal platiteľovi dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru do Českej republiky pre odberateľa JILOS TIMBER s.r.o. ako oslobodené podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, čo žalobca v konaní nepreukázal. V prípade, ak nie sú splnené všetky podmienky v citovanom ustanovení zákona, napr. tovar nie je fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníkovi v tuzemsku.

61. Najvyšší súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

62. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

63. 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.