

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/73/2015  
Identifikačné číslo spisu: 4014200836  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.09.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4014200836.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Feliz s.r.o., Majzonovo námestie 2A, Nové Zámky, IČO: 36 357 243, právne zastúpeného: JUDr. Matej Marhavý, advokát so sídlom Šafárikovo námestie 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/318290/2014 zo dňa 10.07.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/164/2014-74 zo dňa 30.09.2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/164/2014-74 zo dňa 30. septembra 2015 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

I.

Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/318290/2014 zo dňa 10.07.2014. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Nitre, pobočka Nové Zámky č. 9412402/5/352083/2014 zo dňa 29.01.2014. Dodatočným platobným výmerom Daňového úradu v Nitre, pobočka Nové Zámky č. 9412402/5/352083/2014 zo dňa 29.01.2014 bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2011 zo sumy 224.958,06 eura na sumu 49.939,14 eura (t.j. o 175.018,92 eura).

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobca splnil alebo nesplnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare

(kukurici), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR) dodať v júni 2011 odberateľovi v Maďarsku, t.j. spoločnosti NAGY-S GABONAKERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓKORLÁTOLT FELELŐSÉGŰ TÁRSASÁG, Budapešť ako i ďalším odberateľom Dalgeti Agra Polska, Poznan a Agrarwelt GmbH, Mníchov (prví odberatelia), pričom tento tovar mal byť ďalej dodaný ďalším odberateľom v Maďarsku (druhí odberatelia). Sporné bolo i to, či žalobcom predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie. V daňovom priznaní za mesiac jún 2011 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 1.062.894,78 eura podľa ust. § 43 ods. 1 a 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

V predmetnej veci z oznámení maďarskej daňovej správy vyplynulo, že štatutárnym zástupcom spoločnosti NAGY-S Kft., ktorej mal žalobca tovar dodať, bol od mája do októbra 2011 I. X. R. a od októbra 2011 je štatutárnym zástupcom W. K. (zmena obchodného mena spoločnosti na MUL RU Kft.). Na adrese svojho sídla sa spoločnosť MUL RU Kft. nenachádza a predchádzajúci konateľ sa presťahoval na neznáme miesto. Spoločnosť predložila daňové priznanie, ale pre nezastihnuteľnosť spoločnosti nie je k dispozícii jej účtovníctvo a účtovné doklady, v dôsledku čoho nie je možné potvrdiť nadobudnutie. S poukazom na tieto zistenia maďarskej daňovej správy, ktoré nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru odberateľovi do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne do Maďarska, bolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady (faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR), ktorými mienil preukázať dodanie tovaru - kukurice vyššie označenému odberateľovi do Maďarska (v júni 2011 spoločnosti s názvom NAGY-S Kft.) v celkovej hodnote 194.439 eura. Z týchto dokladov, najmä z medzinárodných nákladných listov - CMR, ako i z neskorších vyjadrení žalobcu (pôvodne tvrdil, že prepravu realizoval, resp. zabezpečoval sám) vyplýva, že prepravu do Maďarska mali vykonať rôzni prepravcovia zabezpečení tvrdeným odberateľom, teda spoločnosťou NAGY-S Kft.. V ust. § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladmo sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že tovar - kukuricu dodal do Maďarska tvrdenému odberateľovi, t.j. spoločnosti NAGY-S Kft. a nakoľko preprava tovaru podľa predložených dokladov mala byť zabezpečená inou osobou, bol povinný predložiť i prepravný doklad, resp. iný doklad o odoslaní s uvedením miesta určenia. Dodanie tovaru tomuto odberateľovi do Maďarska žalobca preukazoval predložením štyroch faktúr (č. 20110288 zo dňa 03.06.2011, č. 20110339 zo dňa 27.06.2011, č. 20110340 zo dňa 28.06.2011 a č. 20110344 zo dňa 29.06.2011), pričom k faktúram pripojil dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR, resp. i prehlásenia o tom, že prepravca (NAGY-S KFT.) tovar prevzal a tento bude prepravený do Maďarska.

K faktúre č. 20110288 zo dňa 03.06.2011 žalobca predložil dodací list zo dňa 03.06.2011, ktorý je opatrený pečiatkou žalobcu a spoločnosti NAGY-S Kft. a nečitateľnými podpismi. Prehlásenie zo dňa 03.06.2011 je taktiež opatrené pečiatkami týchto spoločností, ale podpis pri dvoch pečiatkach spoločnosti NAGY-S Kft. je iný ako na dodacom liste. Niektoré medzinárodné nákladné listy pripojené k tejto faktúre sú taktiež opatrené pečiatkou odberateľa (NAGY-S Kft.), ale podpis pri tejto pečiatke nezodpovedá podpisu na prehlásení zo dňa 03.06.2011 a ani podpisu na dodacom liste. Pochybnosti vyvoláva i to, kto mal byť v skutočnosti prepravcom tohto tovaru, keď na prehlásení zo dňa 03.06.2011 je pri kolónke prepravca pečiatka a nečitateľný podpis zástupcu spoločnosti NAGY-S Kft., teda deklarovaného odberateľa, zatiaľ čo na pripojených medzinárodných nákladných listoch je pri kolónke prepravca pečiatka spoločnosti WI-TÓ TRANS Kft., resp. S. F. a nečitateľné podpisy.

K faktúre č. 20110339 zo dňa 27.06.2011 žalobca predložil dodací list zo dňa 27.06.2011, ktorý je opatrený pečiatkou žalobcu a spoločnosti NAGY-S KFT. a nečitateľnými podpismi. Prehlásenie zo dňa 27.06.2011 je taktiež opatrené pečiatkami týchto spoločností, ale podpis pri dvoch pečiatkach spoločnosti NAGY-S KFT. na tomto prehlásení a na dodacom liste zo dňa 27.06.2011 je evidentne iný

ako na listinných dokladoch pripojených k faktúre č. 20110288 zo dňa 03.06.2011. Niektoré medzinárodné nákladné listy pripojené k tejto faktúre sú taktiež opatrené pečiatkou tvrdeného odberateľa (NAGY-S KFT.), ale podpis pri tejto pečiatke nezodpovedá podpisu na prehlásení zo dňa 27.06.2011 a ani podpisu na dodacom liste. Pochybnosti vyvoláva i to, kto mal byť v skutočnosti prepravcom tohto tovaru, keď na prehlásení zo dňa 27.06.2011 je pri kolónke prepravca pečiatka a nečitateľný podpis zástupcu spoločnosti NAGY-S KFT., teda deklarovaného odberateľa, zatiaľ čo na pripojených medzinárodných nákladných listoch je pri kolónke prepravca pečiatka spoločnosti SZAMEH KFT., resp. TÓTH-SPED IKRÉNYI KFT., S. F., N. Q., WI-TÓ TRANS Kft., THERMO-MOBIL KFT. a nečitateľné podpisy.

K faktúre č. 20110340 zo dňa 28.06.2011 žalobca predložil dodací list zo dňa 28.06.2011, ktorý je opatrený pečiatkou žalobcu a spoločnosti NAGY-S KFT. a nečitateľnými podpismi. Prehlásenia zo dňa 28.06.2011 a 29.06.2011 sú taktiež opatrené pečiatkami týchto spoločností a nečitateľnými podpismi. Niektoré medzinárodné nákladné listy pripojené k tejto faktúre sú taktiež opatrené pečiatkou tvrdeného odberateľa (NAGY-S KFT.), ale podpis pri tejto pečiatke nezodpovedá podpisu na prehláseniach zo dňa 28.06.2011 a 29.06.2011 a ani podpisu na dodacom liste. Pochybnosti vyvoláva i to, kto mal byť v skutočnosti prepravcom tohto tovaru, keď na prehlásení zo dňa 28.06.2011 a 29.06.2011 je pri kolónke prepravca pečiatka a nečitateľný podpis zástupcu spoločnosti NAGY-S KFT., teda deklarovaného odberateľa, zatiaľ čo na pripojených medzinárodných nákladných listoch je pri kolónke prepravca pečiatka spoločnosti S. F., resp. TÓTH-SPED IKRÉNYI KFT., WI-TÓ TRANS Kft., SZAMEH KFT., THERMO-MOBIL KFT.

K faktúre č. 20110344 zo dňa 29.06.2011 žalobca predložil dodací list zo dňa 29.06.2011, ktorý je opatrený pečiatkou žalobcu a spoločnosti NAGY-S KFT. a nečitateľnými podpismi. Niektoré medzinárodné nákladné listy pripojené k tejto faktúre sú taktiež opatrené pečiatkou deklarovaného odberateľa (NAGY-S KFT.), ale podpis pri tejto pečiatke nezodpovedá podpisu na dodacom liste.

Správca dane v súvislosti s týmito prepravami vykonal i výsluchy svedkov, a konkrétne vypočul osobu I. T. K., t.j. konateľ spoločnosti THERMO-MOBIL KFT., ktorý uviedol, že ohľadne prepravy iste jednal telefonicky so zamestnancom firmy NAGY-S KFT., meno nevedel uviesť s tým, že pri vykládke musel byť prítomný niekto z tejto firmy a tovar bol vyložený v obci Nyúl a Gyarmat v skladoch, o ktorých nevedel, komu patria. Tento svedok predložil viaceré listinné doklady, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť MM+J s.r.o., resp. sú tu uvedené spoločnosti RAIFFEISEN AGRO MAGYARORSZÁG KFT., HEMINGWAY INVESTMENTS HUNGARY KFT., čo dôvodne vyvoláva pochybnosti odkiaľ a kam mala byť preprava tovaru vykonaná a kto bol jeho dodávateľom a odberateľom. Taktiež bol vypočutý L. W. - konateľ spoločnosti WI-TÓ TRANS Kft., ktorý uviedol, že skoro v každom prípade bol pri vykládke prítomný R. I., a v prípade, že nebol prítomný, tak prišiel do jeho kancelárie a potvrdil CMR. Tovar bol vyložený v obci Nyúl a Gyarmat v skladoch a všetko organizoval R. I.. K výpovedi tohto svedka je potrebné uviesť, že podpis „R. I. X.“ je uvedený na niektorých dodacích listoch (zo dňa 27.06.2011, 28.06.2011, 29.06.2011), resp. prehláseniach (zo dňa 27.06.2011, 28.06.2011), ale nenachádza sa ani na jednom prepravnom doklade - CMR, v dôsledku čoho je potom spochybnená táto výpoveď.

V predložennom administratívnom spise sa nachádza i vyhlásenie S. F. zo dňa 20.01.2014, ktorý uviedol, že prepravy uvedené v prílohe vykonal a miesta nakládok a vykládok zodpovedajú realite. K svojmu prehláseniu však žiadne prílohy nepriložil a to z dôvodu, že ich vyžiadali kontrolné orgány.

Na základe vyššie uvedených listinných dokladov, šetrenia vykonaného maďarskou daňovou správou a vykonaného dokazovania i súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Maďarska ním deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti NAGY-S KFT. Predovšetkým je potrebné poukázať na to, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniateľného plnenia v sume 194.439 eur medzi žalobcom a deklarovaným odberateľom, t.j. spoločnosťou NAGY-S KFT., nakoľko žalobca nevedel preukázať, kto tovar za deklarovaného odberateľa prevzal, a teda vôbec nepreukázal, že sa tento tovar dostal do dispozície ním označeného

odberateľa. Pochybnosti vzbudzujú i doklady predložené žalobcom, ktoré mali preukázať vykonanie prepravy tovaru do Maďarska. V predmetnej veci žalobca predložil prehlásenie označeného prepravcu (NAGYS KFT.) zo dňa 03.06.2011, 27.06.2011, 28.06.2011 a 29.06.2011 opatrené pečiatkou prepravcu a nečitateľným podpisom o tom, že tovar prevzal a bude prepravený do Maďarska a zároveň predložil i prepravné doklady, z ktorých vyplýva, že prepravu mali ako prepravcovia vykonať iné subjekty. Nadobudnutie tovaru deklarovanému odberateľovi v Maďarsku teda nebolo potvrdené a preukázané, čo znamená, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je v štáte odoslania oslobodené od dane z pridanej hodnoty a daňová povinnosť prechádza na odberateľa tovaru.

K dodaniu tovaru spoločnosti Dalgety Agra Polska (podľa žalobcu prvý odberateľ) v celkovej hodnote 267.525,06 eura krajský súd uviedol, že dodanie tovaru tomuto odberateľovi žalobca preukazoval predložením 8 faktúr (č. 20110309 zo dňa 07.06.2011, č. 20110315 zo dňa 09.06.2011, č. 20110316 zo dňa 10.06.2011, č. 20110319 zo dňa 14.06.2011, č. 20110324 zo dňa 16.06.2011, č. 20110326 zo dňa 17.06.2011, č. 20110331 zo dňa 21.06.2011, č. 20110335 zo dňa 23.06.2011). K jednotlivým faktúram žalobca predložil dodacie listy opatrené jeho pečiatkou, taktiež pečiatkou spoločnosti Dalgety Agra Polska a nečitateľnými podpismi. Taktiež pripojil i prehlásenia k jednotlivým faktúram, na ktorých je ako dodávateľ označený žalobca, prepravca nie je uvedený (okrem prehlásenia zo dňa 07.06.2011 k faktúre č. 20110309 zo dňa 07.06.2011, kde je ako prepravca uvedená spoločnosť Dalgety Agra Polska) a ako odberateľ je tu spoločnosť Dalgety Agra Polska, ktorá potvrdila, že tovar bol dodaný a prevzatý, ale nie je uvedený, kde sa tak stalo. Prehlásenia sú opatrené pečiatkou deklarovaného odberateľa a nečitateľným podpisom. Poľská daňová správa na základe dožiadania oznámila správcovi dane, že spoločnosť Dalgety Agra Polska uskutočnila IC nadobudnutie tovaru od žalobcu v rámci trojstrannej transakcie a pre vyrovnanie dane boli uvedení maďarskí odberatelia (druhí odberatelia) GOLD CEREAL HUNGARY KFT. a PA-TA GLOBAL KFT, pričom tovar nikdy nebol dovezený do Poľska, ale bol prepravený priamo konečnému odberateľovi do Maďarska, a to prenajatými vozidlami spoločnosti Delta Agro s.r.o. a Adpol S. O. J..

Podľa oznámenia maďarskej daňovej správy spoločnosť PA-TA GLOBAL KFT. nie je zastihnuteľná na adrese svojho sídla a podľa informácie poľskej daňovej správy ju zastupoval J., ktorý sa zdržiava na neznámom mieste a s touto maďarskou spoločnosťou nemá žiadny kontakt a nebol jej zamestnancom, ani majiteľom. Spoločnosť GOLD CEREAL HUNGARY KFT. v daňových priznaniach nepriznala intrakomunitárne (ďalej aj ako „IC“) nadobudnutie tovaru a pre nedostatok podkladov nie je možné preveriť, či bola IC dodávka skutočne realizovaná. Nebolo možné vypočítať ani bývalú konateľku spoločnosti a nový konateľ o predchádzajúcich aktivitách spoločnosti nemá vedomosť.

Dodanie tovaru spoločnosti Agrarwelt GmbH v hodnote 406.765 eura žalobca preukazoval predložením 11 faktúr (č. 20110310 zo dňa 16.06.2011, č. 20110325 zo dňa 17.06.2011, č. 20110327 zo dňa 20.06.2011, č. 20110330 zo dňa 21.06.2011, č. 20110332 zo dňa 22.06.2011, č. 20110334 zo dňa 23.06.2011, č. 20110336 zo dňa 24.06.2011, č. 20110337 zo dňa 27.06.2011, č. 20110345 zo dňa 29.06.2011, č. 20110341 zo dňa 28.06.2011, č. 20110349 zo dňa 30.06.2011). K jednotlivým faktúram žalobca predložil dodacie listy opatrené jeho pečiatkou, taktiež pečiatkou spoločnosti Agrarwelt GmbH a nečitateľnými podpismi. Taktiež pripojil i prehlásenia k jednotlivým faktúram, na ktorých je ako dodávateľ označený žalobca a v kolónke prepravca je pečiatka spoločnosti Agrarwelt GmbH s nečitateľným podpisom. Prepravca prehlásil, že tovar prevzal a tovar bude prepravený do Maďarska. Ako odberateľ je taktiež uvedená vyššie označená spoločnosť, pričom i v tejto časti sa nachádza pečiatka spoločnosti Agrarwelt GmbH s nečitateľným podpisom, ktorý je ale iný ako v kolónke prepravca. Na pripojených medzinárodných nákladných listoch je pri kolónke prepravca pečiatka K. Z., VIMA TRANS 2004 KFT., MABASA KFT., Kalapács Transz Kft., CSIDEI OTTÓ, ADRO SPED KFT., VASI BEKKA, GREFFER, KISS MIHÁLY, J. X., EG - DA KFT., HUN-GRAIN CARGO KFT., I. S., GREENGABONA KFT. a nečitateľné podpisy. Ako odberateľ je na prepravných dokladoch pečiatka spoločnosti BONAGRO KFT., Agrarwelt GmbH, JADE-PLUSZ KFT., D&D RENT KFT..

Nemecká daňová správa na základe dožiadania správcovi dane oznámila, že spoločnosť Agrarwelt

GmbH deklarovala trojstranný obchod, pričom tovar (kukurica) bol priamo zo Slovenska dodaný odberateľom v Maďarsku (MABASA KFT., JADE-PLUSZ KFT.), ktorí boli zároveň aj prepravcami a prepravu si objednala spoločnosť Agrarwelt GmbH, ale nebolo objasnené, kto platil prepravné náklady, nakoľko účty tejto spoločnosti neobsahujú výdavky na prepravné služby. Preprava tovaru sa začala na Slovensku a ani miesto dodania sa nenachádza v Nemecku.

Maďarská daňová správa v súvislosti s deklarovávaným dodaním tovaru spoločnosti dodávkou JADE-PLUSZ KFT. oznámila, že táto spoločnosť nevykonala skutočné IC nadobudnutie tovaru a nevie hodnoverne preukázať IC transakcie. IC nadobudnutie tovaru nepriznala ani spoločnosť MABASA KFT., spoločnosť D&D RENT KFT. a spoločnosť BONAGRO KFT..

V súvislosti s prepravami, ktoré mali byť vykonané pre spoločnosť Agrarwelt GmbH (prvý odberateľ žalobcu) bol ako svedok vypočutý J. F. - konateľ KALAPÁCS TRANSZ, ktorý uviedol, že spoločnosť Agrarwelt GmbH ho poverila vykonaním prepravy kukurice zo Slovenska do Maďarska, on osobne pri nakládke ani vykládke nebol a tovar podľa jednotlivých CMR prevzal T. O., poľnohospodársky podnikateľ, resp. že majiteľom tovaru je BÁCS-PRODUCT KFT. a J. T. U. (akciová spoločnosť), ale prítomní boli i zástupcovia ARABONA GABONA KFT. a Agrarwelt GmbH. Ďalší svedok I. S. uviedol, že prepravu vykonali a tovar v Maďarsku prevzal niekto zo spoločnosti Agrarwelt GmbH. Obaja svedkovia predložili listinné doklady, na ktorých sú názvy a pečiatky rôznych subjektov.

Z vyššie uvedených zistení vyplývajúcich z predloženého administratívneho spisu je potom zrejmé, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru druhými odberateľmi tovaru v Maďarsku, a teda neboli preukázané trojstranné obchody medzi žalobcom ako dodávateľom a deklarovávaným prvým odberateľom spoločnosťou Dalgety Agra Polska a následne ani dodanie tovaru druhému odberateľovi (spoločnostiam GOLD CEREAL HUNGARY KFT. a PA-TA GLOBAL KFT.). Uvedené platí i v prípade ďalšieho deklarovaneho prvého odberateľa žalobcu Agrarwelt GmbH a jeho ďalších odberateľov (JADE-PLUSZ KFT., MABASA KFT., D&D RENT KFT. a BONAGRO KFT. - druhí odberatelia). Žalobca ani v týchto prípadoch (rovnako ako v prípade dodávok deklarovávaných pre spoločnosť NAGY-S KFT.) nepreukázal uskutočnenie zdaniateľného plnenia s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, keď nevedel preukázať, že tovar v Maďarsku prevzali deklarovaní odberatelia a teda nepreukázal, že sa tento tovar dostal do dispozície ním označených druhých (vyššie označených) odberateľov. S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu bolo potom i podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar, ktorý mal dodať svojim prvým odberateľom bol skutočne dodaný druhým odberateľom v Maďarsku, ktorí i keď boli registrovaní na daň z pridanej hodnoty, nepriznali intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, nepodali daňové priznania v tomto smere a nezaplatili ani daň z pridanej hodnoty v Maďarsku. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Takýto názor je podľa krajského súdu v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) vyjadreným v rozsudku zo dňa 09.12.2010 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/5/2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto smernicu s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniateľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z článku 138 tejto smernice vyplýva, že „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 zdaniateľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. I Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniateľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý

si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach kukurice bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému odberateľovi, resp. druhým odberateľom, na ktorých prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastníci. Za takýto doklad v predmetnej veci možno považovať napr. daňové priznanie podané nadobúdateľom tovaru v členskom štáte určenia alebo skladové listy nadobúdateľa. Zo žalobcom predložených dokladov nemožno vyvodit' jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru deklarovaným odberateľom do iného členského štátu a pochybnosti neboli odstránené ani výsluchom svedkov, ktorých navrhol žalobca, pričom výpovede týchto svedkov (v ktorých neuviedli, kto za žalobcom deklarovaných odberateľov tovar prevzal, ale zato označili mená a názvy ďalších subjektov, ktorým mal tovar patriť a ktorí ho prevzali) a predložené doklady (na ktorých sú uvedené názvy rôznych subjektov a ich pečiatky) jednoznačne nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu. Medzinárodné nákladné listy sú predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Navyiac z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet. Súd nemal pochybnosti o tom, že tovar z územia Slovenskej republiky do Maďarska neprepravil žalobca ako deklarovaný dodávateľ, ktorý ale nepreukázal ani to, na čí účet mali byť prepravy do štátu určenia vykonané, pričom toto je jednoznačne jeho dôkazná povinnosť. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie tovaru alebo prepravných služieb. V tejto súvislosti je možné poukázať i na rozsudok NS SR zo dňa 03.03.2015 v konaní pod sp. zn. 3Sžf/8/2014, zo dňa 30.04.2015 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorých bola riešená obdobná problematika s dôrazom na preukázanie skutočného dodania tovaru odberateľovi do iného členského štátu EÚ. Pokiaľ žalobca poukazyval na iné rozhodnutia NS SR (v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011, resp. 6Sžf/81/2013) krajský súd bol toho názoru, že tieto vychádzajú z iných skutkových zistení ako v posudzovanej veci.

Dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodávky tovaru deklarovanému odberateľovi pri uplatňovaní oslobodenia od dane z pridanej hodnoty vyplýva i z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-146/05 „Albert Collé“, ako i z rozsudku vo veci C-409/04 vo veci „Teleos plc.“, v abstrakte ktorého je výslovne uvedené, že k uplatneniu oslobodenia dodávky od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V predmetnej veci teda nebolo preukázané, že by sa reálne uskutočnilo plnenie oslobodené od dane, nakoľko ani odberateľ žalobcu (NAGY-S KFT.) ani deklarovaní druhí odberatelia nepotvrдили intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, odosielateľom, resp. dodávateľom ktorého by bol žalobca. Z uvedeného potom vyplýva, že neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, nakoľko žalobca nepreukázal, že by sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako je to uvedené na ním predložených listinných dokladoch a že sa tovar dostal do dispozície ním označených odberateľov, čo nepotvrдили ani výsluchy svedkov.

Zákon o DPH stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodávkach do iného členského štátu, pričom jeho podmienkou je i reálne preukázanie materiálneho plnenia konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. V predmetnej veci si žalobca v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty práve v súvislosti s oslobodením od platenia dane podľa ust. § 43 vyššie citovaného zákona v súvislosti s deklarovaným vývozom do iného členského štátu (Maďarska), pričom ale nebolo preukázané, že tento tovar bol v štáte, do ktorého mal byť odoslaný a kde malo dôjsť k jeho spotrebe, i skutočne zdanený (opätovne prvostupňový súd poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos). K splneniu zákonných podmienok na odpočet dane bol preto žalobca povinný predložiť i doklady preukazujúce reálne dodanie tovaru do Maďarska, čo žalobca neurobil. V tejto súvislosti a s poukazom na tvrdenie žalobcu, že nezodpovedá za to, akých odberateľov (v pozícii druhých odberateľov) si vybral jeho prvý odberateľ, krajský súd uviedol, že to bol žalobca, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý mal byť v konečnom

dôsledku dodaný do iného členského štátu, teda mal opustiť územie Slovenskej republiky. Povinnosťou žalobcu bolo potom preukázať, že sa tak skutočne i stalo a len v takom prípade, by si mohol uplatniť oslobodenie od dane. Krajský súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že i keď prvým deklarovateľom žalobcu boli spoločnosti so sídlom v Poľsku (Dalgety Agra Polska) a v Nemecku (Agrarwelt GmbH), žalobca tovar do týchto štátov neodoslal, neprepravil a do týchto štátov nebol prepravený ani jeho odberateľmi, nakoľko ako vyplynulo z vykonaného dokazovania a listinných dokladov tovar mal byť vyvezený zo Slovenska priamo do Maďarska, teda do iného členského štátu. Pokiaľ si žalobca pri tomto tovare uplatnil odpočet dane bolo výlučne jeho povinnosťou preukázať, že tovar opustil územie Slovenska a bol skutočne do Maďarska dodaný a tu i zdanený, čo sa však nepreukázalo. Žalobca v predmetnej veci nepreukázal, že faktúry, pri ktorých si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty sa zhodujú so skutočne realizovanými plneniami a že tovar bol skutočne dodaný platiteľovi dane v inom členskom štáte. Z predložených listinných dokladov totiž nevyplýva, kto tovar prevzal v mene deklarovateľom v Maďarsku (za spoločnosť NAGY-S KFT.) a v mene deklarovateľom druhých odberateľov, t.j. odberateľom spoločnosti Dalgety Agra Polska a Agrarwelt GmbH a ani z výsluchu svedkov nebolo možné vyvodiť záver, že by bol tovar skutočne dodaný druhým odberateľom.

Správca dane sa v preskúmvanej veci s konkrétnymi otázkami ohľadne uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru obrátil na daňovú správu SRN, Poľskej republiky a Maďarska a požiadal ju o výmenu daňových informácií. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a získané dôkazy i správne vyhodnotil. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru zaťažuje jednoznačne daňový subjekt, teda žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru len faktúrami, resp. ďalšími listinnými dokladmi, nie je podľa názoru krajského súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom v prípade, ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje, ktoré odrážajú skutočné, reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný, ešte nie je dôkazom toho, že daňový subjekt je oprávnený si uplatniť odpočet dane.

K ďalšej námietke žalobcu v podanej žalobe, že nemôže niesť zodpovednosť za iný daňový subjekt, s ktorým riadne obchoduje, krajský súd uviedol, že pri nadobudnutí tovaru v rámci Európskej únie, teda pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru, nie je pohyb tovaru cez hranice jednotlivých štátov monitorovaný, a preto nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov. Z tohto dôvodu potom nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať od dodávateľa tovaru, aby sa pri dodávke tovaru uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Krajský súd bol toho názoru, že žalobca takéto opatrenia v potrebnej miere neprijal a dostatočne si nepreveril okolnosti týkajúce sa jeho odberateľov. Je zásadne vecou žalobcu, s kým uzatvára obchodné kontrakty, ale v prípade, ak si uplatňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý mal byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, musí vedieť relevantnými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázať, že tovar bol skutočne vyvezený (dodávateľom, odberateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu a že deklarovateľ skutočne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o vývoze tovaru do iného členského štátu a dôvodnosť oslobodenia od dane z pridanej hodnoty i preukázal, čo žalobca neurobil.

Na základe vyššie uvedených zistení potom krajský súd rovnako ako žalovaný konštatoval, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovateľom tovaru odberateľovi, resp. druhým odberateľom do Maďarska, a teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Daňové orgány si urobili správny záver, že žalobcom predložené listinné doklady sú z hľadiska ich použiteľnosti pre účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty použiteľné vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre odberateľovi uvedenom na faktúre. V prípade uplatnenia si oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri vývoze do iného členského štátu je potrebné preukázať, že tovar bol skutočne dodaný odberateľovi v inom členskom štáte a že tento ho prevzal a nadobudol právo

ním disponovať ako vlastník. Nepostačuje teda len vývoz tovaru do iného členského štátu, ale tento musí byť preukázateľne dodaný konkrétnemu subjektu identifikovanému na daň z pridanej hodnoty.

Správne a v zmysle vyššie citovaného zákona potom podľa krajského súdu postupoval správca dane, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom zo dňa 29.01.2014 znížil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2011 zo sumy 224.958,06 eura na sumu 49.939,14 eura. Správne postupoval i žalovaný, keď toto rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý bolo potrebné aplikovať od 30.12.2012. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Krajský súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané.

Krajský súd vzhľadom na uvedené dospel k právnenému záveru totožnému so záverom správnych orgánov a konštatoval, že námietky žalobcu uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie bolo v súlade so zákonom, a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že prvostupňový rozsudok je nepreskúmateľný a na základe posúdenia vykonaných dôkazov správnymi orgánmi krajský súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pokiaľ ide o vyhodnotenie svedeckých výpovedí ako celku, keďže v danej veci boli vypočítaní štyria svedkovia potvrdzujúci vývoz tovaru do Maďarska, no prvostupňový súd iba jednu výpoveď vyhodnotil ako pochybnú (na rozdiel od správnych orgánov, ktorí sa vyhodnotením svedeckých výpovedí nezaoberali vôbec). Záver ohľadne svedka W. L. je podľa žalobcu celkom zjavne nesprávny. Prvostupňový súd uviedol, že porovnaním nečitateľných podpisov na CMR a iných dokladoch v sprievodnej dokumentácii sa nezhodujú. Nie je zrejmé, či tým mal prvostupňový súd na mysli, že jednotlivé sprievodné dokumenty mal podpísať iný subjekt ako p. I. X. R., resp. v čom vlastne mala byť výpoveď svedka L. spochybnená. V tejto súvislosti žalobca namietal, že nie je možné mu dávať za povinnosť grafologicky skúmať nečitateľné podpisy na pečiatkach svojich obchodných partnerov. Tieto úvahy sú však založené na veľmi nepresvedčivom porovnaní podpisov, ktoré sám prvostupňový súd označuje za „nečitateľné“. V konečnom dôsledku to znamená, že prvostupňový súd vykonával svojpomocne grafologické dokazovanie, t.j. dokazovanie v takej odbornej oblasti, na ktoré je potrebné ustanoviť znalca. Prvostupňový súd nijako nezdôvodnil potrebu takéhoto nového dokazovania a nevysvetlil ani to, ako takéto dokazovanie súvisí s preskúmaním napádaného rozhodnutia. Podľa žalobcu podstatné v danom prípade je preukázanie fyzického vývozu tovaru do Maďarskej republiky, nie kto za deklarovaneho odberateľa tento tovar prebral. Správne orgány všetky dôkazy predložené žalobcom v administratívnom konaní bez akéhokoľvek racionálneho zdôvodnenia pokladali za dôkazy, ktoré „nie sú určujúce“, resp. sú iba „podporné“ alebo „nie sú nevyvrátiteľné“. Správne orgány ani prvostupňový súd ale vôbec nevysvetlili, v čom vidia takúto neurčitú, podpornú alebo vyvrátiteľnú predložených dôkazov. Čo sa týka prijatia rozumných opatrení, aby sa zamedzilo prípadnej účasti žalobcu na daňovom podvode, je teda možné konštatovať, že prvostupňový súd sa touto otázkou v odôvodnení svojho rozsudku najmä pokiaľ ide o vysporiadanie sa s argumentáciou žalobcu v žalobe prakticky nezaoberal vôbec a teda v tomto rozsahu je prvostupňový rozsudok takisto nepreskúmateľný. Dostatočné zdôvodnenie rozsudku v tomto smere rozhodne nemôže predstavovať jedna veta, v ktorej prvostupňový súd si skonštatoval, že takéto opatrenia neboli zo strany žalobcu prijaté „v potrebnej miere“ a že žalobca si „dostatočne

nepreveril okolnosti týkajúce sa jeho odberateľov“. Žalobca už v žalobe adresovanej prvostupňovému súdu uviedol, že svoju preverovaciu povinnosť voči spoločnosti Nagy-S rozhodne nezanedbal, keďže pred zahájením obchodovania s uvedenou spoločnosťou si získal o nej všetky dostupné informácie ako originál výpisu z obchodného registra, preukaz totožnosti jej konateľa a sám si na verejne dostupných maďarských internetových registroch vylustroval, či uvedený odberateľ nefiguruje ako neplatič voči verejným inštitúciám. Z obchodného registra žalobca zistil, koľko rokov sa spoločnosť Nagy-S zaoberá obchodovaním s poľnohospodárskymi komoditami. Takéto opatrenia pritom paradoxne aj podľa vyjadrenia žalovaného sú dostatočným dokladom o overení dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa. Výplýva to tiež z ustálenej judikatúry, okrem iných je to aj rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/5/2010, na ktorý sa odvoláva prvostupňový súd a v ktorom sa uvádza „prijatím dostatočných opatrení by mohol byť postup daňového subjektu vedúci k prevereniu si dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa (obchodného partnera) ako napríklad overením v obchodnom registri, informáciách o solventnosti“. Prvostupňový súd teda vôbec nevysvetlil a to ani demonštratívne, aké „primerané opatrenia“ nad rámec vykonaných bol žalobca povinný vykonať vo vzťahu k svojim odberateľom, pričom ak mal preverovať aj druhých odberateľov, s týmito vôbec neprišiel do kontaktu. Žalobca v odvolaní poukázal na rozsudky ESD sp. zn. Teleos C-409/04, rozsudok ESD vo spojenej veci Axel Kittel sp. zn. C-439/04 a Belgický štát C-440/04, rozsudok ESD v spojených prípadoch Optigen C-354/03, Fulcrum Electronics C-355/03 a Bond House C-484/03, rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/81/2013, rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 8Afs/14/2010, rozsudky NS SR sp. zn. 8Sžf/5/2010, 8Sžf/81/2013 a 3Sžf/8/2014. Čo sa týka rozsudkov, na ktoré poukazuje v napádanom rozsudku prvostupňový súd je zrejmé, že v prípade žalobcu v prejednávanej veci ide o úplne iné skutkové okolnosti. Žalobca sa rozhodne neuspokojil so skutočnosťou, že po tovar prišli kamióny odberateľov na Slovensku a v sprievodnej dokumentácii okrem faktúr, dodacích listov a nákladných listov CMR, predložil aj potvrdenia o prevzatí tovaru a jeho preprave do Maďarska podporené výpoveďami svedkov - vodičov. V zmysle vyššie uvedeného plynie záver, že prvostupňový súd celkom zjavne nesprávne vyhodnotil skutkové okolnosti v prejednávanej veci, keďže tieto sú úplne odlišné ako skutkové okolnosti v prípadoch, na ktoré poukazuje v napádanom rozsudku. Výsledkom takéhoto postupu je nezákonnosť, nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť napádaného rozsudku ohľadom preukázania skutočnosti, či žalobca prijal dostatočné opatrenia brániace riziku možného daňového podvodu. V tomto prejednanom prípade žalobcu prvostupňový orgán aj žalovaný de facto nespochybnovali dodanie tovaru do Maďarska, ale upriamovali pozornosť výlučne na nezodpovedné správanie spoločnosti Nagy-S a druhých odberateľov vo vzťahu k ich daňovej povinnosti v Maďarskej republike. V nadväznosti na uvedené skutočnosti je podľa žalobcu zrejmé, že súd prvého stupňa v napádanom rozsudku vec v celom rozsahu nesprávne právne posúdil, na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym, resp. nezrozumiteľným skutkovým zisteniam a odňal žalobcovi možnosť konať pred súdom. Žalobca preto navrhol napádaný rozsudok súdu prvého stupňa sp. zn. 11S/164/2014-74 zo dňa 30.09.2015 zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného sp. 1100304/I/318290/2014 zo dňa 10.07.2014 ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu sp. zn. 9412402/5/352083/2014 zo dňa 29.01.2014 sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie.

### III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu s tým, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe č. 1100304/I/501057/2014 zo dňa 12.11.2014 vzhľadom na to, že podané odvolanie obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

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 a 2 O.s.p.).

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 O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

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

Podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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 zachovávaniu 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 § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke

zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. c/, d/, a e/ zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d/ predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'ne 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH 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,
- 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.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/318290/2014 zo dňa 10.07.2014, ktorým bolo potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Nitre, pobočka Nové Zámky č. 9412402/5/352083/2014 zo dňa 29.01.2014, ktorým bol znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2011 zo sumy 224.958,06 eura na sumu 49.939,14 eura uplatnený žalobcom z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať skutočné dodanie tovaru odberateľovi v rámci dvojstranného obchodu, resp. druhým odberateľom v rámci trojstranných obchodov so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, konkrétne v Maďarsku a taktiež z dôvodu, že v daňovom konaní sa nepreukázalo, že predmetný tovar bol v tomto inom štáte aj skutočne zdanený.

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je teda preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 a pri dodaní tovaru pri trojstrannom obchode podľa § 45 zákona o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované

zdaňovacie obdobie jún 2011.

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.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že tovar (kukurica) bol skutočne prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Maďarská republika) v zmysle žalobcom deklarovanej faktúry, či už odberateľovi v rámci dvojstranného obchodu alebo druhým odberateľom v rámci trojstranného obchodu, teda žalobca nespĺnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami 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).

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 Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, 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“.

Aby išlo 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.

Podľa odvolacieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklaroványm maďarským odberateľom z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave deklaroványm maďarským odberateľom predložené neboli. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň z pridanej hodnoty k zdaniteľnému obchodu. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne. 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 bol skutočne dodaný maďarskému odberateľovi, ako kupujúcemu, uvedenému na faktúre a CMR.

Podľa odvolacieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúru, 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.

Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia v zmysle § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., pričom žalobca žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti daňového orgánu a tieto neboli odstránené žiadnymi ním produkovanými dôkazmi a preto správca dane nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

Súd poukázal 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 odvolacieho 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.

Podľa odvolacieho súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ 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 nespĺnil 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 (jedná sa 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 nespĺnil 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. 8Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015).

Podľa názoru odvolacieho súdu bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že k realizovaniu dodávok tovaru - kukurice dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste došlo, pričom nestačí len preukázať, že kúpna cena za tovar bola nielen účtovaná žalobcom, ale aj žalobcovi skutočne zaplatená.

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, daňové priznania, ktoré nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia, skladové listy nadobúdateľa 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 obsahoval údaj o mieste určenia len veľmi všeobecne - skratku názvu krajiny príjemcu, prípadne úplne chýbal. Vzhľadom na uvedené musel správca dane pristúpiť k overeniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi, avšak žiadne takéto dôkazy žalobca nepredložil. Ďalej odvolací súd zdôrazňuje, že spôsob dodania tovaru musí jasne vyplývať z kúpnej zmluvy alebo z prepravnej zmluvy. V zmysle uvedeného nestačí, ak je na faktúre, ktorá je len účtovným dokladom, uvedené „Győr, HU“, resp. neuviesť žiadne miesto dodania.

Podľa názoru odvolacieho súdu nemožno v predmetnom prípade hovoriť ani o splnení formálnej stránky pri preukázaní deklarovaných obchodov. Pozornosti najvyššieho súdu neuniklo viacero nezrovnalostí v dokladoch predložených žalobcom nad rozsah nezrovnalostí uvedených v napadnutom rozsudku krajského súdu. Napríklad okrem toho, že na faktúre č. 20110288 je iná pečiatka spoločnosti ako na pripojenom medzinárodnom nákladnom liste, takisto nekorešponduje podpis na týchto pečiatkach. Tieto dva vzájomne viditeľne odlišné podpisy zároveň nekorešpondujú s podpisom žalobcu na medzinárodnom nákladnom liste č. AA 0157 954 a ani s podpisom na CMR č. NC 252055, kde zároveň absentuje pečiatka žalobcu. Úplne iný podpis konateľa žalobcu je uvedený v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 22.08.2011. Na CMR pripojenom k faktúre č. 20110310 pre prvého odberateľa Agrarwelt úplne chýba podpis a pečiatka žalobcu. K faktúre č. 20110337 sú pripojené dva CMR, na ktorých úplne chýba miesto dodania tovaru a jeden CMR, kde je uvedené miesto dodania tovaru len veľmi všeobecne - Maďarsko (všetky tri sú vystavené pre prvého odberateľa Agrarwelt). Z uvedeného jednoznačne

vyplýva, že nielenže žalobca nepreukázal materiálne dodanie tovaru, ale aj formálna stránka predložených listín vykazuje závažné nedostatky, teda predložené listiny majú vady (nejednotné podpisy žalobcu, nedostatočne určené miesto dodania tovaru a iné, všetko v spojení s tým, že nie je jasné kto hradil prepravu pri trojstranných obchodoch, nekontaktnosť a nedostupnosť všetkých odberateľov, teda druhých odberateľov pri trojstranných obchodoch a odberateľa NAGY-S pri dvojstrannom obchode, absencia daňových priznaní týchto subjektov, prípadne skladových listov nadobúdateľov tovaru vedie najvyšší súd k jednoznačnému záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadne deklarovaných intrakomunitárnych obchodov, a teda neboli splnené podmienky na uplatnenie práva na oslobodenie dane v zmysle ust. § 43 a § 45 ods. 1 zákona o DPH.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho dvojstranného a trojstranného obchodu dodaním tovaru odberateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného 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 zo dňa 27.07.2016). V prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie 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 zo dňa 21.02.2013). Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nespĺnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/33/2014 zo dňa 21.02.2013).

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 deklarovaných preprav predmetného tovaru, vyplývajúceho z faktúr vystavených žalobcom pre odberateľov spoločnosť NAGY-S KFT., Dalgety Agra Polska a Agrarwelt GmbH do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatné dôkazy preveroval žalobcom predložené a obsahovo neúplné prepravné doklady - medzinárodné nákladné listy nekorešpondujúce s priloženými faktúrami a prehláseniami, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.

Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

S poukazom na § 43 zákona o DPH nestačí len formálne preukázanie (faktúra, zmluva, CMR a pod.), že tovar skutočne opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri intrakomunitárnych obchodoch prechod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný. Nie je v rozpore s uplatniteľným právom, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako odberateľ tovaru v rámci Spoločenstva, uistil o dôveryhodnosti svojho partnera - dodávateľa a o tom, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov. Daňové bremeno je na daňovom subjekte, nakoľko disponuje svojím právom si uplatniť nárok na odpočet DPH, a teda musí vedieť preukázať, že si nárok uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaným daňovým subjektom. Obchodné prípady, ktoré žalobca považoval za uskutočnené zdaniteľné plnenia nespĺňali atribúty daňových transakcií podľa § 43 zákona o DPH. Predložené listiny by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane § 43 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, čo preukázané nebolo. Oslobodenie od dane pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký (t.j. na predmet kúpy), ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektmi, s preukázaním aj dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte. Žalobca nepreukázal dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do Maďarskej republiky, teda opustenie tovaru územia Slovenskej republiky a jeho dodanie nadobúdateľovi do iného členského štátu, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník.

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, ), judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

V prejednávanom prípade, keďže žalobca si nadmerný odpočet DPH uplatňoval v súvislosti s oslobodením od platenia dane podľa § 43 zákona o DPH, bolo predpokladom takéhoto postupu aj preukázanie, že nadobudnutý tovar bol v Maďarskej republike aj zdanený, čo sa však nepreukázalo (medzi inými rozsudok SD EÚ C-409/04 vo veci Teleos).

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami (rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/81/2013).

Pokiaľ si žalobca uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z titulu dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, bol povinný vzhľadom na ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. preukázať

splnenie podmienok oslobodenia od dane. Z dôvodu akceptovania oslobodenia od dane dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho uskutočnenia, a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov). Dôkazné bremeno ohľadom vzniku nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty tak zaťažovalo žalobcu.

V daňovom konaní je vždy rozhodujúci faktický stav, preto akékoľvek doklady je možné akceptovať iba vtedy, ak je nesporné, že plnenie v nich uvedené bolo uskutočnené. Vznik nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je podmienené fakticky realizovaným vývozom. Daňová transakcia musí byť nielen formálne deklarovaná, ale aj skutočne uskutočnená. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu zmluvou, faktúrou, dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného dodania tovaru pre daňové účely nepostačujúce.

Vierohodnosť deklarovaných transakcií bola spochybnená správcom dane tým, že na základe dožiadania zistil, že odberatelia v Maďarsku nepriznali žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu a pre nedostatok relevantných podkladov a v dôsledku vadnosti predložených dokladov nie je možné preveriť, či boli intrakomunitárne dodávky skutočne realizované. Správca dane takto spochybnil deklarované dodanie tovaru, a preto bolo povinnosťou žalobcu preukázať v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. splnenie podmienok pre vznik nároku na oslobodenie od dane. Je pritom vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno, a toto bremeno neunesie.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie, správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zákon č. 511/1992 Zb.). Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosti deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôsobený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. Špecifikom dokazovania v daňovom konaní je, že svedeckými výpoveďami sa overuje existencia deklarovaných daňových prípadov. Na rozdiel od súdneho konania v daňovom konaní už musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Ak sú však vady už v samotnej deklarácii, t.j. predmete overovania, ktorý nezodpovedá zákonu, stáva sa dokazovanie svedeckými výpoveďami redundantným (nadbytočným).

Žalobca mal v rámci daňového konania preukázať, či došlo k faktickému naplneniu deklarovanému dodaniu tovaru do iného členského štátu deklarovanému po formálnej stránke účtovnými dokladmi, na základe ktorých žalobca žiadal priznanie oslobodenia od dane. Žalobcu teda zaťažovalo dôkazné bremeno preukázania dodania tovaru do iného členského štátu deklarovaného na faktúrach a iných dokladoch. Túto skutočnosť však žalobca, ako vyplýva zo spisového materiálu, nepreukázal. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb. V prejednávanej veci je však potrebné poukázať na to, že okrem spornosti materiálneho plnenia, už samotná deklarácia dodania tovaru má vady v dokladoch, ktoré vzbudzujú dôvodné pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na oslobodenie od dane.

Vo vyhlásení S. F. prehlásil, že prepravy uvedené v prílohe vykonal, miesta nakládok a vykládok zodpovedajú realite. Právny inštitút čestného vyhlásenia nie je dôkazným prostriedkom, ale dôkazný prostriedok nahradzuje, ak jeho použitie správny orgán v administratívnom konaní pripustí (§ 39 Správneho poriadku). Pôsobnosť správneho poriadku je však v daňovom konaní vylúčená (§ 101 zákona č. 511/1992 Z.z. v spojení s § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Z hľadiska obsahového ide o právne nezáväzné tvrdenie S. F. a vzhľadom na to pravdivosť tohto tvrdenia by mala byť podporená

takými dôkazmi o dodaní tovaru, na základe ktorých je materiálne nepochybné, že tovar bol dodaný do iného členského štátu. Takéto dôkazy však predložené neboli. Preto nie je materiálne nepochybné, že vývoz bol uskutočnený (rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/8/2014).

Najvyšší súd tak dospel k rovnakému záveru, ako žalovaný a následne i krajský súd, a to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadne jednej z podmienok vzniku nároku na oslobodenie od dane, a to že tovar bol fyzicky dodaný z územia Slovenskej republiky do iného členského štátu. Daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že ním deklarovaná transakcia bola skutočne uskutočnená.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a trojstranného obchodu oslobodeného od dane podľa § 45 zákona o DPH v nadväznosti naň aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., nič nezanedbal, pričom žalobca si nespĺnil svoju povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Najvyšší súd dospel zhodne s prvostupňovým súdom k právnomu záveru, že zo strany daňového subjektu nebola hodnoverne preukázaná realnosť dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to Maďarska. Na základe zistených skutočností správcu dane neuznal platiteľovi dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa NAGY-S, Kft. ako oslobodené podľa ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH a pre druhých odberateľov spoločnosti Agrarwelt (NR) a spoločnosti Dalgety Agra Polska (PR) v rámci trojstranných obchodov oslobodené podľa ust. § 45 zákona o DPH, keď tovar mal byť prepravený zo Slovenskej republiky priamo do Maďarskej republiky. V zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, a v zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH sú kumulatívne splnené podmienky písm. a/ až f/, 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.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti rozsudku krajského súdu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Z uvedených dôvodov najvyšší súd nepovažoval za potrebné duplicitne opakovať pre účastníkov konania známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi prvostupňového súdu a v súlade s ustanovením § 219 ods. 2 O.s.p. sa obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, s ktorými sa stotožnil v plnom rozsahu (vid' rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf 2/2014).

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a odporcovi ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.