

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/8/2014
Identifikačné číslo spisu:	4013200362
Dátum vydania rozhodnutia:	03.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:4013200362.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: Agromarkt V.M., s.r.o., so sídlom Hadovská 870, 945 01 Komárno, IČO: 36 243 469, zast.: Malata, Pružinský, Hegedúš & Partners s.r.o., so sídlom Prievozská 4/B, 821 09 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/76659/2013 zo dňa 18.02.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/38/2013-60 zo dňa 5. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/38/2013-60 zo dňa 5. novembra 2013 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100304/1/76659/2013 zo dňa 18.02.2013, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno č. 9410301/1/864942/2012 zo dňa 12. marca 2012, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 a 5 zákona č. 563/2009 Z.z. znížený žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011 zo sumy 289 370,74 eur na sumu 208 156,30 eur.

Krajský súd v Nitre na základe listinných dokladov a šetrenia vykonaného maďarskou daňovou správou dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Maďarska ním deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti PET WEST Kft. Poukázal na to, že všetky dodacie listy pripojené k faktúram sú v kolónke „prevzatie tovaru odberateľom“ opatrené pečiatkou spoločnosti PET WEST Kft., ale všetky medzinárodné nákladné listy (okrem listu č. SK 7452090 pripojeného k faktúre č. 5211020001 zo dňa 04.02.2011) sú v kolónke „tovar prevzal“

opatrené pečiatkou spoločnosti MK - Gabona Kft. a nečitateľným podpisom, čo vzbudzuje odôvodnené pochybnosti o tom, kto tento tovar prevzal a či bol vôbec dodaný do iného členského štátu. Tieto pochybnosti o vývoze tovaru sú o to väčšie, že daňové orgány v priebehu daňovej kontroly zadovážili i listinné doklady, týkajúce sa ďalších obchodov žalobcu so sľečnicou, podľa ktorých žalobca v mesiaci február 2011 dodával tento tovar i spoločnosti PALMA Group, a.s. Bratislava, pričom podľa nákladných listov mal byť tovar odoslaný z Maďarska spoločnosťou MK - Gabona Kft. pre príjemcu označeného ako AGRO MART V.M. s.r.o. a prevzala ho spoločnosť PALMA Group, a.s. Bratislava.

Žalobca k vyjadreniu zo dňa 21.03.2012 k protokolu zo dňa 08.03.2012 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty predložil ako doklad k faktúre č. 5211020008 i medzinárodné nákladné listy (diel pre odosielateľa) č. SK 7090873, č. SK 7090874, č. SK 7090875, č. SK 7090876 a k faktúre č. 5211020011 medzinárodné nákladné listy (diel pre odosielateľa) č. SK 7090887, č. SK 7090886, č. SK 7090885, č. SK 7090884, č. SK 7090883, č. SK 7090882, č. SK 7090881, č. SK 7090880, č. SK 7090879, ktoré všetky sú v kolónke „tovar prevzal“ opatrené pečiatkou spoločnosti PET WEST Kft. a nečitateľným podpisom bez dátumu prevzatia, zatiaľ čo na začiatku daňovej kontroly predložil tieto nákladné listy (zelený diel pre dopravcu) opatrené pečiatkou spoločnosti MK - Gabona Kft. Žalobca teda nepreukázal, kto bol príjemcom tohto tovaru v Maďarsku, či to bola spoločnosť PET WEST Kft. alebo spoločnosť MK - Gabona Kft. a na tomto konštatovaní nemôže nič zmeniť ani prehlásenie konateľa spoločnosti PET WEST Kft. László Kriszta zo dňa 12.03.2012, v ktorom okrem iného prehlásil, že sa uskutočnil reálny obchod medzi jeho spoločnosťou a spoločnosťou žalobcu a celé množstvo nakúpeného tovaru opustilo územie Slovenskej republiky a bolo prevzaté v inom členskom štáte Európskej únie. Taktiež kúpna zmluva č. 03112010 zo dňa 03.11.2010 (s termínom dodania sľečnice november 2010 - február 2010), ktorú žalobca predložil spolu s odvolaním proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 12.03.2012 nepreukazuje žalobcom deklarované dodanie tovaru do iného členského štátu. Toto nepreukazuje ani ďalšia žalobcom predložená zmluva v maďarskom jazyku zo dňa 03.01.2011 medzi spoločnosťou MK - Gabona Kft. a spoločnosťou PET WEST Kft., ktorou sa žalobca snažil preukázať, že spoločnosť MK - Gabona Kft. mohla prevziať dodaný tovar za účelom jeho skladovania.

S poukazom na uvedené zistenia, vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu, je potom i podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do Maďarska spoločnosti PET WEST Kft. ako deklarovanému odberateľovi, ktorý i keď je registrovaný na daň z pridanej hodnoty nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a nezaplatil daň z pridanej hodnoty v Maďarsku, čo jednoznačne potvrdila maďarská daňová správa a na tomto konštatovaní nemôže nič meniť ani písomné vyhlásenie konateľa tejto spoločnosti. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. I Smernica Rady 2006/112/ES z 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 sľečnice, bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému nadobúdateľovi, teda spoločnosti PET WEST Kft., na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Za takýto doklad v predmetnej veci možno považovať napr. daňové priznanie podané nadobúdateľom tovaru v členskom štáte určenia alebo skladové listy nadobúdateľa.

Žalobcom predložené doklady si navzájom odporujú (napr. dodacie listy potvrdené spoločnosťou PET WEST Kft. ako príjemcom tovaru, ale bez uvedenia spoločnosti, ktorá prepravu vykonala a medzinárodné nákladné listy - CMR potvrdené dopravcom a spoločnosťou MK - Gabona Kft. ako subjektom, ktorý tovar prevzal) a nemožno z nich vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu. 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. V predmetnej veci však v dodacích listoch nie je uvedené, kto tovar prevzal na prepravu tovaru, pričom 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 ani spoločnosť PET WEST Kft. ako deklarovaný odberateľ a žalobca nepreukázal ani to, na čí účet mala byť preprava do štátu určenia vykonaná, pričom toto je jednoznačne jeho dôkazná povinnosť.

Proti rozsudku Krajského súdu v Nitre podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca poukázal na to, že zákon o DPH v § 43 ods. 5 presne vymenováva, akými dokladmi a spôsobom je daňový subjekt - žalobca povinný preukázať splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v súlade s § 43 ods. 1 zákona o DPH. Zákon o DPH v predmetných ustanoveniach neumožňuje, nepripúšťa správcovi dane - žalovanému aplikovať tzv. správnu úvahu pri posudzovaní, či žalobca preukázal alebo nepreukázal podmienky splnenia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Extenzívny výklad dotknutých zákonných ustanovení je taktiež neprípustný a ústavne nekonformný. Štátne orgány musia postupovať v súlade s ústavou, ústavnými zákonmi a ostatnými všeobecne záväznými právnymi predpismi platnými na území SR (princíp materiálneho právneho štátu), navyiac v zmysle článku 154 ods. 2 Ústavy SR výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou. Správca dane a všeobecné súdy teda nemôžu konať inak alebo niečo iné ako im ukladajú platné právne predpisy. V rámci interpretácie právnych noriem, ako aj zákona o DPH nemožno pripustiť rozširujúci výklad vo vzťahu k povinnostiam platiteľa dane - žalobcu (extenzívny výklad je pre povinnosti fyzických a právnických osôb vyplývajúce zo zákona neprípustný a ústavne nekonformný). Žalobca má za to, že listinnými dôkazmi došlo zo strany žalobcu k jednoznačnému preukázaniu splnenia podmienok, ktoré zákon o DPH v § 43 ods. 5 kladie na daňový subjekt za účelom oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Na vyššie uvedenom žalobca trvá aj napriek, podľa názoru žalobcu, účelovo vyhľadávaných a vytváraných pochybností zo strany žalovaného pri preukazovaní splnenia podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

V súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH je dňom dodania tovaru deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. V súlade s § 412 ods. 1 Obchodného zákonníka sa považuje tovar dodaný jeho odovzdaním prvému dopravcovi na prepravu pre kupujúceho. V súlade s § 443 ods. 1 Obchodného zákonníka prechádza vlastnícke právo k tovaru na kupujúceho - spoločnosť PET WEST Kft. len čo mu bol tovar odovzdaný a pred odovzdaním nadobudne vlastnícke právo, keď získa oprávnenie nakladať so zásielkou. Vlastnícke právo k tovaru (snečnici) prešlo zo žalobcu na spoločnosť PET WEST Kft. odovzdaním (naložením) tovaru prvému prepravcovi na území Slovenskej republiky. Okamihom odovzdania tovaru dopravcom si žalobca splnil akúkoľvek jeho zmluvnú, ako aj zákonnú povinnosť. Akákoľvek dispozícia s tovarom po jeho odovzdaní prvému prepravcovi prešla na spoločnosť PET WEST Kft., ktorú žalobca nemohol ovplyvniť. Žalobca nevidí dôvodné, na základe akých právnych skutočností, resp. právnych noriem dospel Krajský súd v Nitre k záveru, že žalobcom predložené dokumenty sú nedostatočné a jedinými relevantnými podkladmi by boli súdom požadované dokumenty. V tejto súvislosti podotkol, že súd by za relevantné podklady považoval tie, ktoré sú úplne v dispozícii spoločnosti PET WEST Kft. a ktoré samotný žalobca nemôže žiadnym spôsob zabezpečiť, resp. vynútiť si ich zabezpečenie. Je teda nesporné, že Krajský súd v Nitre rovnako ako žalovaný odvodzujú nepreukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty zo skutočností, ktoré zavinila alebo nepreukázala spoločnosť PET WEST kft., bez zreteľa na zákonom požadované podmienky a bez zreteľa na zmluvné a zákonné postavenie žalobcu v rámci predmetného obchodu. Žalobca má za to, že v rámci odôvodnenia rozsudku a hodnotenia dôkazov krajský súd poukazuje na konkrétne ním vybrané skutočnosti avšak bez zreteľa na existujúce súvislosti medzi jednotlivými dôkaznými prostriedkami. Je pravdou, že dodacie listy sú ako odberateľom opatrené pečiatkou

spoločnosti PET WEST Kft. a jednotlivé CMR doklady pečiatkou spoločnosti MK - Gabona Kft. Žalobca na uvedených skutočnostiach však nevidí žiadne nezrovnalosti a pochybnosti. Pri prevzatí tovaru (pri naložení prvému prepravcovi) bol dodací list potvrdený jej priamym odberateľom (osobou na koho účet bol tovar dodávaný a komu bol tovar expedovaný), CMR doklad vrátený žalobcovi po vykonaní prepravy do štátu určenia bol potvrdený spoločnosťou MK - Gabona Kft. ako osobou oprávnenou na prevzatie tovaru a na jeho ďalšie uskladnenie, pričom záväzkový vzťah medzi spoločnosťou PET WEST Kft. a MK - Gabona Kft. bol súdu preukázaný zmluvou o skladovaní prevzatého tovaru. Nevidí žiadny dôvod, prečo súd na základe uvedeného spochybňuje skutočnosť, kto bol odberateľom predmetného tovaru a na čí účet bola preprava vykonaná. Ďalej poukázal na skutočnosti, ktoré podľa rozhodnutia súdu v dokladoch absentovali. V prípade, ak sa niektoré údaje nenachádzali v niektorom z predložených dokladov, napr. v CMR dokladoch, boli bezpodmienečne obsiahnuté v inom predložennom doklade, takže pri vzájomnom posudzovaní a hodnotení dôkazných prostriedkov musel mať súd k dispozícii všetky relevantné skutočnosti na rozhodnutie. V rámci jednotlivých dodacích listov bol uvedený dátum expedície (odoslania), presná hmotnosť tovaru vrátane ceny prislúchajúcej k uvedenému množstvu tovaru. Osobitne na každom vážnom lístku sa nachádzalo presné označenie vozidla s jeho EČV, uvedenie vodiča a jeho čísla občianskeho preukazu, uvedenie osoby, ktorá vykonala váženie, miesto naloženia tovaru, ako aj ďalšie špecifikujúce informácie. V rámci každého CMR dokladu bol identifikovaný aj prepravca, ktorý prevzal od žalobcu predmetný tovar a vykonal prepravu tovaru do iného členského štátu. Vzhľadom na uvedené nepovažuje tvrdenia súdu o tom, že nie je jasné, kto tovar prevzal na prepravu za správny a takéto tvrdenie vo svetle predložených dôkazov nemôže obstať. Okrem uvedeného nad rámec zákonných ustanovení potvrdili fyzickú existenciu dodania tovaru presne vymenúvané osoby, ktoré tovar vážili a osoby, ktoré ako vodiči tovar následne prepravovali. V neposlednom rade, prevzatie tovaru v mieste určenia v Maďarskej republike potvrdila aj spoločnosť MK - Gabona Kft. ako zmluvný partner odberateľa tovaru spoločnosti PET WEST Kft. Žalobca si nevie predstaviť, akým iným spôsobom môže preukázať fyzické dodanie tovaru spoločnosti PET WEST Kft., ako predloženými dokladmi s prihliadnutím najmä na skutočnosť, že jeho akékoľvek oprávnenie držať a disponovať s tovarom zaniklo v okamihu, keď naložil tovar prepravcovi na prepravu na území Slovenskej republiky.

Žalobca nie je akousi podvodnou či účelovo vytvorenou spoločnosťou na získavanie nadmerných odpočtov DPH od štátu, je spoločnosťou s dlhoročnou obchodnou tradíciou v oblasti poľnohospodárstva a ako bolo preukázané, aj v rámci predmetného konania, tovar dodáva viacerým subjektom v rámci celej Európskej únie. Poukázal na nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov, a to výsluch štatutárneho orgánu spoločnosti PET WEST Kft. pána László Kriszta, pričom Krajský súd v Nitre v rámci pojednávania odňal účastníkom konania možnosť konať pred súdom a to tým, že nepoučil účastníkov konania v súlade s § 120 ods. 4 Občianskeho súdneho poriadku (čo jednoznačne vyplýva zo zápisnice z pojednávania zo dňa 05.11.2013), v rámci ktorého by žalobca trval na vypočutí pána László Kriszta, prípadne ďalších osôb, ktorí sa zúčastnili na predmetnom obchode. Zákon o správe daní a ani iná právna norma však nestanovuje, že dôkaz (svedecká výpoveď) je relevantný len keď je potvrdený iným dôkazom (listinným), resp. že dôkazy musia na seba nutne poukazovať. Pre uvedený postup správcu dane a súdu neexistuje akýkoľvek zákonný podklad a správca dane a ani súd žiadnym spôsobom nevysvetlili, prečo bez ďalšieho nepovažujú svedecké výpovede za dôkazy. Žalobca má za to, že jedinou a východiskovou skutočnosťou, o ktorú sa Krajský súd v Nitre pri svojom rozhodovaní opieral bola skutočnosť, že odberateľ spoločnosť PET WEST Kft. nepriznala v rozhodujúcom období žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru. Jedná sa však výsostne o skutočnosť, ktorú žalobca nemohol akýmkoľvek spôsobom ovplyvniť, resp. vynútiť od spoločnosti PET WEST Kft., ako ani predvídať.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa písomne ku odvolaniu žalobcu vyjadrilo a uviedlo, že sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe, vzhľadom na to, že odvolanie podané žalobcom neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta

prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/38/2013-60 zo dňa 05.11.2013.

Žalobca nesúhlasil s právnym posúdením uskutočneným správnymi orgánmi, s ktorým sa stotožnil aj krajský súd, a ktorí dospeli k záveru, že žalobca predložením dokladov v deklarovaných dodaniach tovaru nesplnil podmienku pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovenia § 43 zákona č. 222/2004 Z.z.

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 deklarovanej transakcie bola spochybnená správcom dane tým, že na základe dožiadania zistil, že odberateľ v Maďarsku nepriznal žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a v dôsledku vadnosti dokladov deklarujúcich dodanie tovaru. 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.

Splnenie podmienok oslobodenia od dane je povinný preukázať platiteľ dane (§ 43 ods. 5 zákon č. 222/2004 Z.z.), ide teda o dôkaznú povinnosť platiteľa dane. Pričom esenciálnou podmienkou pre oslobodenie je preukázanie materiálnej existencie deklarovaného zdaniteľného plnenia. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je uštalovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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.

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.

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. V danom prípade druh tovaru nie je dostatočne vyšpecifikovaný takým spôsobom, aby to nevzbudzovalo odôvodnené pochybnosti o jeho dodaní. 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.

V čestnom vyhlásení László Kriszt prehlásil, že medzi spoločnosťou, ktorej je konateľom a žalobcom vo februári 2011 na základe vyhotovených faktúr sa uskutočnil reálny nákup tovaru v celkovej hodnote 406.072,20 Eur a celé množstvo tovaru nakúpeného v uvedenom období v každom jednom prípade opustilo územie Slovenskej republiky a bolo prevzaté v inom členskom štáte Európskej únie. Čestné vyhlásenie nebolo urobené vo forme affidavitu (prísažného vyhlásenia). 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 Daňového poriadku). Z hľadiska obsahového ide o právne nezáväznú tvrdenie László Kriszta, konateľa obchodnej spoločnosti PET WEST Kft. 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.

Najvyšší súd tak dospel k rovnakému záveru, ako žalovaný a následne i krajský súd, a to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno ohľadne jednej z podmienok vzniku nároku na oslobodenie od dane, a to že tovar bol fyzicky dodaný z územia SR do iného členského štátu. Daňový subjekt dôkazné bremeno neuniesol 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.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v odvolacom konaní nemal úspech.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.