

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/2/2015
Identifikačné číslo spisu:	2013200633
Dátum vydania rozhodnutia:	03.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:2013200633.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Zuzany Ďurišovej v právnej veci žalobcu: Odbytová organizácia výrobcov - družstvo ČB, IČO: 36 269 433, so sídlom Hlavná č. 5469/60A, 929 01 Dunajská streda, zast.: JUDr. Vladimír Vágó, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Bratislavská č. 47/59, 924 00 Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 02. októbra 2014 č. k. 14S/91/2013-60, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 02. októbra 2014 č. k. 14S/91/2013-60 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100307/1/342853/2013 z 18.07.2013 (ďalej tiež na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - príloha č. 26 v daňovom spise) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 v spojení s § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „Daňový poriadok“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava (ďalej tiež na účely rozsudku „správca dane“) č. 9210401/5/1190814/2013 z 28.03.2013 (ďalej tiež na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“).

Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie napadnutého rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely len „zák. č. 222/2004 Z. z.“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec odvolací orgán

napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. v citovanom znení 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 zák. č. 222/2004 Z. z. v citovanom znení 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.

2. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 44 ods. 6 v nadväznosti na § 165 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 74.270,40 € na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške 88.666,90 € bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume - 14.396,50 €.

Vyrubenie dane z pridanej hodnoty správca dane odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci konania vo veci vyrubenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 neboli zistené nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok kontroly uvedený v Protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9210401/5/735935/2013 zo dňa 25.02.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“) a dodatku č. 1 zo dňa 20.03.2013 k protokolu, v ktorom správca dane v plnom rozsahu potvrdil kontrolné zistenia a výsledok kontroly uvedený v protokole.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie júl 2011 s prerokovaním protokolu dňa 22.03.2013, pričom uvedenou kontrolou preveroval opodstatnenosť uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade tovaru - (repka olejná) od dodávateľa RAPE TRUST s.r.o., Veľký Meder, ktorý podľa tvrdenia žalobcu následne dodal odberateľovi Odbytová organizácia výrobcov - družstvo Vrakúň, a - (slnečnica, repka a kukurica) od dodávateľa Odbytová organizácia výrobcov - družstvo Vrakúň, ktorý následne podľa tvrdenia žalobcu v zmysle faktúr č. 110001, č. 110003 až č. 110011 (celková suma 445 622,43 € - ďalej na účely rozsudku len „faktúry“) dodal s oslobodením od dane spoločnosti JADE Plusz Kft., s adresou Győr, Maďarská republika, IČ DPH: HU 14929474 (ďalej na účely rozsudku len „maďarský odberateľ“).

4. K faktúram predložil žalobca formuláre nákladných listov CMR, t. j. nákladné listy vyhotovené na základe Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve (zverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky ako vyhláška ministra zahraničných vecí pod č. 1/1975 Zb. z 27. novembra 1974), zmeneného a doplneného protokolom z 5. júla 1978 (ďalej na účely rozsudku len „CMR žalobcu“, popřípadе „dohovor CMR“), z ktorých vyplýva, že

prepravu vykonali väčšinou maďarskí prepravcovia, ďalej prehlásenia podpísané vtedajším konateľom maďarského odberateľa, pánom N. G., o prevzatí tovaru s tým, že prepravu tovaru do Maďarska zabezpečil maďarský odberateľ.

Ďalej žalobca predložil kúpne zmluvy, podľa ktorých prepravu tovaru zabezpečí kupujúci nákladnými vozidlami na vlastné náklady do miesta plnenia, miestom plnenia je sklad Agrosid a.s. - Gabčíkovo. V rámci všeobecných podmienok predávajúci prehlasuje, že je výlučným vlastníkom predaného tovaru, ktorý spĺňa príslušné nariadenie a smernice Európskych spoločenstiev, a kupujúci prehlasuje, že tovar prepraví do iného členského štátu Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „EÚ“).

5. Po zaslaní žiadosti správcu dane z 10.11.2011 o medzinárodnú výmenu informácií bola prebiehajúca daňová kontrola rozhodnutím z 24.11.2011 prerušená až do doručenia odpovede maďarskej daňovej správy, t. j. do dňa 31.07.2012.

6. Podľa odpovede maďarskej daňovej správy bolo u maďarského odberateľa zahájené preverovanie za júl 2011, avšak kontrola nemohla byť začatá z dôvodu, že jeho zástupca, pán P. O., sa napriek výzvam k maďarskému správcovi dane nedostavil. P. verejných údajov v preverovanom období zastupoval maďarského odberateľa pán P. G. a vyššie menovaný N. G. (občania Slovenskej republiky). Taktiež bolo zistené, že maďarský odberateľ za mesiac júl 2011 nepodal daňové priznanie. Ani napriek ďalším pokusom sa zástupca maďarského odberateľa k maďarskému správcovi dane nedostavil, nepredložil doklady a tento subjekt nevykazoval žiadne transakcie na bankovom účte.

Maďarská daňová správa preverila i prepravcov maďarského odberateľa s tým výsledkom, že preverovaní prepravcovia poskytli vlastné kópie medzinárodných nákladných listov (ďalej na účely rozsudku len „CMR prepravcov“), pričom v niektorých prípadoch bolo miesto určenia/dodania odlišné od tých, ktoré boli uvedené na CMR žalobcu. Tiež prepravcovia vo svojich vyhláseniach nevedeli uviesť miesto vykládky.

Podľa čl. 4 dohovoru CMR 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.

Podľa čl. 5 ods. 1 dohovoru CMR nákladný list sa vystavuje v troch pôvodných vyhotoveniach podpísaných odosielateľom a dopravcom. Ak to dovoľuje právny poriadok štátu, v ktorom sa nákladný list vystavuje, môžu sa tieto podpisy vytlačiť alebo nahradiť pečiatkami odosielateľa a dopravcu. Prvé vyhotovenie nákladného listu dostane odosielateľ, druhé sprevádza zásielku a tretie si ponechá dopravca.

Podľa čl. 6 ods. 1 písm. a) až d) dohovoru CMR nákladný list musí obsahovať tieto údaje:

- a) miesto a dátum vystavenia,
- b) meno a adresu odosielateľa,
- c) meno a adresu dopravcu,
- d) miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia,
- e) meno a adresu príjemcu,

Podľa čl. 9 ods. 1 dohovoru CMR nákladný list je, pokiaľ sa nedokáže opak, vierohodným dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy, ako aj o prevzatí zásielky dopravcom.

Podľa čl. 13 ods. 1 dohovoru CMR len čo dôjde zásielka na miesto určené na jej vydanie, má príjemca právo žiadať od dopravcu, aby mu proti potvrdeniu vydal druhé vyhotovenie nákladného listu a zásielku. Ak sa zistí strata zásielky alebo ak zásielka nedôjde v lehote uvedenej v článku 19, je príjemca oprávnený vo vlastnom mene uplatňovať proti dopravcovi nároky z prepravnej zmluvy.

7. Ako vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 11.09.2012 správca dane o uvedených skutočnostiach oboznámil žalobcu, ktorý požiadal o vypočutie svedkov - pánov N. a P. G. ako konateľov maďarského odberateľa.

8. Ako svedok vypovedal pán P. G., ktorý sa okrem iného vyjadril, že maďarský odberateľ mal splnomocneného zástupcu na uzatváranie obchodov a zmlúv - pána M. P. z Budapešti a maďarský odberateľ mu vyplácal provízie za služby. Podľa vyjadrenia svedka maďarský odberateľ obchodoval s obilím s uskladnením v prenajatých priestoroch v Györi. Spoločnosť maďarského odberateľa bola neskôr predaná, zmluvu o prevode obchodného podielu nemá k dispozícii, keďže z dôvodu vedenia vyšetrovania v Maďarsku ju polícia zadržala ako dôkazový materiál. Terajšieho konateľa spoločnosti

pána P. O. pred prevodom obchodného podielu nepoznal.

9. K dokladom (faktúry a CMR žalobcu) sa svedok vyjadril, že na doklady sa presne nepamätá, nevie, či mu boli faktúry doručené. Tiež uviedol, že evidenčné čísla vozidiel uvedené na predložených CMR (G D. N. - CMR č. SK7893759) nepatrili vozidlám zmluvných prepravcov maďarského odberateľa.

Tieto vozidlá zabezpečil splnomocnený zástupca pán P., nákup nenahlásil firme, konal bez súhlasu konateľov maďarského odberateľa. Ako ďalej uviedol, so skutočnosťou, že tovar bol dodaný do Maďarska bol oboznámený neskôr, splnomocneným zástupcom, nevie, komu a kam bol tovar dodaný. Skutočnosť, že po návrate z dovolenky podpísal prevzatie tovaru za maďarského odberateľa na CMR žalobcu svedok nespochybnil, avšak neskôr pri kontrole CMR zistil, že EČ vozidiel uvedené na CMR nesúhlasia s EČ zmluvných prepravcov. Podľa jeho zistení splnomocnenec pán P. konal „na vlastnú päsť“, a hoci tovar prevzal, tak ho nedodal do ich skladov a do skladov ich zmluvných partnerov.

10. K uvedenému zástupcu žalobcu C.. R. F. predložil originál čestného vyhlásenia pána M. P., v ktorom menovaný vyhlasuje, že na základe splnomocnenia konateľa maďarského odberateľa je oprávnený zaplatiť kúpnu cenu tovaru dodaného na základe kúpnej zmluvy a súčasne vyhlásil, že na základe jeho poverenia môžu platbu uskutočniť aj tieto osoby: B. E., B. G., V. V., N. P.. Svedok sa k tomuto uvedenému vyjadril, že tento doklad vidí prvýkrát, o jeho existencii nemal vedomosť, tieto osoby nespomocnil a nevedel, že konali za spoločnosť, spoluprácu s týmito osobami v plnom rozsahu poprel.

Zo spisového materiálu vyplýva, že tovar bol uhradený vkladom hotovosti na účet žalobcu a vkladateľmi boli P. M., N. P., L., B. E., V. V., B. G., pričom správca dane uvádza, že mená týchto osôb sa nachádzajú, resp. nachádzali ako mená spoločníkov alebo konateľov rôznych slovenských spoločností (správca dane v svojom spise uvádza názvy jednotlivých spoločností), ktoré obchodovali s obilím, spoločnosti sú nekontaktné, predané, nepodávali daňové priznania.

11. Pri záverečnom prerokovaní protokolu daňový subjekt predložil správcovi dane i overený preklad prehlásenia pána P., v ktorom uvádza, keďže tovar bol skladovaný v skladoch spoločnosti Agrosid a.s., vydanie a naloženie tovaru vopred dohodol s poverenou osobou - T. V. a skladníkmi. Pred naložením tovaru telefonicky zahlásil EČ vozidiel, „ktoré údaje obdržal od kancelárie Jade Plusz Kft“.

Následne, ako sa uvádza v prehlásení, „zabezpečil prevedenie ceny naloženého tovaru z pokladne Jade Plusz Kft. na účet predávajúceho“. Po pripísaní platby na účet predávajúceho dal skladník povolenie na vydanie tovaru a na vystavenie CMR. Tiež ako sa uvádza ďalej, prepravujúci v každom prípade prepravili tovar do Maďarska na miesto, ktoré určil maďarský odberateľ. Správcovi dane bolo predložené i plnomocenstvo pre L. M. P. zo dňa 12.05.2011 v maďarskom jazyku, splnomocnenie neobsahuje podľa vyjadrenia správcu dane oprávnenie udeliť plnomocenstvo inej osobe.

12. Ku skutočnosti, že údaje na CMR prepravcov sa nezhodujú s údajmi na CMR žalobcu sa pán P. G. vyjadril, že ani jedna z pečiatok na CMR nesúhlasia s pečiatkou firmy, pán P. mal rovnakú pečať, ako je tá, ktorá sa nachádza na originálnych (daňovým subjektom predložených) dokladoch, chýbala len bodka za 8-čkou v adrese.

Na otázku správcu dane, či maďarský odberateľ nadobudol tovar na základe predložených faktúr, svedok potvrdil, že tovar podľa faktúr nadobudol, ale nebolo jasné, kde tovar skončil. Uvedené začal preverovať až následne po podpísaní CMR; všetky účtovné doklady boli odovzdané novému majiteľovi spoločnosti; nevie, komu bol tovar následne predaný, keďže nemá doklady, nevie, či bol všetok tovar vyfakturovaný.

K otázke uskutočnenia prepravy sa svedok vyjadril, že prepravu mali uskutočniť zmluvní prepravcovia, podľa CMR to boli aj iné osoby, o ktorých nevedel, prepravné náklady zaplatil maďarský odberateľ zmluvným prepravcom, o ostatných nevie; všetky doklady vrátane dopravných podkladov boli odovzdané nadobúdateľovi obchodného podielu.

13. Tiež žalovaný uviedol, že pán C.. R. F. v rámci uvedeného ústneho pojednávania požiadal svedka o vysvetlenie, z akého dôvodu potvrdil prevzatie tovaru na všetkých nákladných listoch a podpísal čestné

vyhlásenie o prepravení tovaru do Maďarska, keď teraz tvrdí, že nenadobudol všetok tovar.

Pán P. G. odpovedal, že až po obdržaní dokladov od žalobcu a reklamáciách ich odberateľov, že im nebol dodaný tovar, začal zisťovať, kde tovar skončil a zistil, že splnomocnený zástupca konal bez jeho vedomia, preto nemôže potvrdiť, že tovar skončil v ich skladoch alebo u ich odberateľov; so splnomocneným zástupcom sa nevie skontaktovať.

14. Z výpisov Národnej diaľničnej spoločnosti (doručené 30.11.2012) správca dane usúdil, že vozidlá neprekročili hranice Maďarskej republiky, v niektorých prípadoch neexistuje záznam v mýtnom systéme a že uvedené výpisy nepreukazujú prepravu tovaru tak, ako je deklarované na CMR žalobcu.

15. K odvolacím námietkam uplatneným žalobcom v odvolacom daňovom konaní žalovaný uviedol, že

- V prechodnom ustanovení § 165 ods. 4 Daňového poriadku je osobitne upravený postup správcu dane v prípade daňovej kontroly začatej a neukončenej do účinnosti daňového poriadku,
- hoci dodávateľ bol vyzvaný na predloženie dokladov za účelom preverenia dodávateľsko - odberateľských vzťahov so žalobcom, tak zásielka sa vrátila nedoručená správcovi dane späť s poznámkou adresát je neznámy,

o na výzvu dožiadaného správcu dane sa dostavil konateľ dodávateľa pán L. V., ktorý do zápisnice uviedol, že za zdaňovacie obdobie január 2011 nemá žiadne účtovné doklady, nevykonáva žiadnu činnosť, nevie sa vyjadriť k obchodom, ktoré spoločnosť uskutočnila v minulosti.

16. Následne žalovaný s poukazom na judikáтуру Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „SD EÚ“), najmä na rozsudky vo veci účastníkov Mecsek - Gabona alebo rozsudok vo veci sp. zn. C-285/09 poukázal na podmienky, za ktorých nie je možné daňovému subjektu priznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

V tejto súvislosti poukázal na mnohé nedostatky CMR žalobcu, ako:

- na CMR žalobcu (ich celkový počet je 29ks) je ako odosielateľ označený žalobca, avšak na CMR prepravcov (pod totožnými číslami s celkovým počtom 7) je ako odosielateľ označený subjekt AGROSID a.s., Dunajská Streda,

- pri niektorých CMR žalobcu v časti 1 „Odosielateľ“ nie je možné vylúčiť, že tu došlo k zásahu do pôvodnej odtlačky pečiatky, ktorá bola s vysokou pravdepodobnosťou nahradená odtlačkom pečiatky žalobcu,

- tvrdenie žalobcu o plynulom zasielaní riadne vyplnených CMR žalobcovi od odberateľa nie je pravdivé, lebo v zmysle svojho vyjadrenia konateľ odberateľa ich podpisoval až po svojom návrate z dovolenky, a tiež

- podpisy za odberateľa nie sú na CMR žalobcu a CMR prepravcov zhodné, niektoré nie sú vôbec podpísané, resp. sú opatrené odtlačkom pečiatky, ktorá podľa vyjadrenia konateľa odberateľa nie je jeho pečiatkou.

Preto žalovaný nemohol potvrdiť vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov ale aplikoval § 69 ods. 5 cit. zákona.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení platnom v čase vykonania transakcie (t. j. 14.01.2011) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastní. 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 § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

17. Podozrenie z dodatočných úprav CMR žalobcu ako aj samotný fakt, že na CMR žalobcu a CMR prepravcov figuruje iný odosielateľ priviedli správcu dane a žalovaného k zhodným záverom, že účasť

daňového subjektu na daňovom podvode nie je vylúčená.

Práve v tomto momente sa podľa žalovaného odlišujú skutkové okolnosti riešenej veci od skutkového stavu opísaného v rozsudku SD EÚ vo veci účastníka Teleos sp. zn. C-409/04.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

18. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trnave žalobu z 25.09.2013.

19. Krajský súd v Trnave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Na základe nižšie uvedených právnych názorov preto postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil späť žalovanému na ďalšie konanie.

20. Po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení zák. č. 511/1992 Zb. a zák. č. 222/2004 Z. z. krajský súd vyslovil názor, že z priebehu doterajšieho konania je zrejmé, že žalobca jednoznačne nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z. z.

Avšak krajský súd za sporné označil dve základné skutočnosti. Čo sa týka spornej otázky prepravy, krajský súd rešpektoval argumentáciu žalobcu vzhľadom na právne závery vyslovené v rozsudku SD EÚ sp. zn. C-430/09 vo veci účastníka Euro Tyre Holding BV. Avšak pri právnych názoroch žalovaného vyslovené pri druhej spornej otázke, t. j. kto nadobudol tovar určený tvrdenému odberateľovi, krajský súd vyhodnotil ako nedostatočné, lebo žalovaný sa nevysporiadal s obsahom listín týkajúcich sa pôsobenia pána M. P. podľa krajského súdu ako zástupcu dodávateľa.

21. V zmysle uvedeného krajský súd napadnuté rozhodnutie zrušil.

III.

Odvolanie žalovaného/stanoviská

A)

22. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 29.10.2014 (č. l. 68) proti napadnutému rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania: súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam /§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p./ a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

23. Následne odvolací súd rekapituluje odvolacie námietky žalovaného v stručnom prehľade:

- CMR žalobcu sa odlišovali od CMR prepravcov (ako odosielateľ je uvedená iná spoločnosť: žalobca/AGROSID a.s., Dunajská Streda, manipulácia s pečiatkou odosielateľa, pečiatka príjemcu tovaru sa podľa vyjadrenia jeho vtedajšieho konateľa nezhoduje s originálnou pečiatkou, prípadne odtlačok pečiatky na nákladných listoch chýba, podpisy na CMR sa nezhodujú), na ďalších dvoch CMR bola poznámka prepravcu, že tovar bol prepravovaný len v rámci Slovenskej republiky,
- podľa svedeckej výpovede vtedajšieho konateľa maďarského odberateľa pána P. G. (zápisnica o ústnom pojednávaní z 19.09.2012) sa transakcie po podpise zmluvy uskutočňovali so splnomocneným zástupcom maďarského odberateľa pánom L. M. P. a CMR podpísal za maďarského odberateľa jeho konateľ P. G. po návrate z dovolenky, pričom uviedol, že pán P. konal nad rámec svojho splnomocnenia,
- prehlásenie M. P. o tom, že prepravujúci v každom prípade prepravili tovar do Maďarska na miesto, ktoré určil maďarský odberateľ, sa rovnako ako dôkaz o dodaní do Maďarska javí ako účelové (nedodal

ho do skladov maďarského odberateľa a do skladov jeho zmluvných partnerov, čo sa konateľ maďarského odberateľa dozvedel na základe reklamácií svojich odberateľov),

- žalovaný poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/40/2011, podľa ktorého „čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zák. č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje“,

- neexistuje dôvod, aby sa údaje vyplnené v momente odoslania tým istým subjektom na jednotlivých vyhotoveniach CMR odlišovali,

- tvrdenie, že maďarský odberateľ plynule vracal žalobcovi potvrdené CMR, ktoré boli riadne vyplnené, sa nezakladá na pravde,

- poukázal na informácie z mýtného systému.

24. Záverom žalovaný navrhol zmeniť napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zamietne žalobu alebo (alternatívne) zruší rozsudok krajského súdu a vráti mu vec na ďalšie konanie.

C)

25. Zo stanoviska žalobcu z 03.12.2014 (č. l. 77) vyplýva, že nesúhlasí s odvolacími námietkami žalovaného. K formulárom CMR uviedol, že podľa zákona nejde o daňové doklady ale o zmluvu o preprave. Ak niekto miesto určenia bez vedomia žalobcu zmenil, potom bolo potrebné zistiť, kto takúto zmenu za akých okolností vykonal.

Žalobca konštatoval, že preprava bola zabezpečená prostredníctvom podnikateľa v doprave pána N. D. so sídlom v Maďarsku. U tohto prepravcu sa potom správca dane mal podľa žalobcu dopytovať, kde a na koho príkaz koho bol tovar vyložený. Navyše pán M. P. potvrdil, že všetok tovar bol vyvezený do Maďarska.

26. V pochybnostiach, kto bol odosielateľom tovaru, je podľa žalobcu nutné vychádzať z platnej zmluvy, kde je takto označený žalobca. Následne žalobca objasnil, ako sa mohol skladník pomýliť pri vyplnení identifikačných údajov u odosielateľa a ako vykonal následnú nápravu svojho omylu.

Tiež žalobca pripomenul, že vlastne maďarský odberateľ mal byť uvedený ako odosielateľ tovaru, nakoľko vlastníctvo predmetného tovaru prešlo na kupujúceho (ako odberateľa) naložením tovaru na prepravu.

27. Ďalej žalobca zdôraznil, že na jednej strane žalovaný tvrdí, že podpis konateľa a odberateľa na CMR formulároch vo vzťahu k potvrdeniu pravdivosti skutočností pre nich uvedených má nulovú vypovedaciu hodnotu, avšak na druhej strane podľa žalobcu na inom mieste písomného vyjadrenia žalovaného, keď mu to vyhovovalo, tak stopercentne uveril tvrdeniam konateľa maďarského odberateľa, keď napríklad tvrdil, že ním splnomocnená osoba M. P. konal nad rámec svojho splnomocnenia.

V súvislosti so svojimi pochybnosťami o riadnom hodnotení dôkazov žalovaným žalobca citoval nasledovnú pasáž zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 19.2.2012 na Daňovom úrade Trnava pobočka Dunajská Streda:

„Maďarská daňová správa uviedla, že zástupca spoločnosti sa napriek výzvam nedostavil na úrad. Zástupca spoločnosti je P. O. od 30.08.2011. Spoločnosť bola zostupovaná v období od 26.07.2010 do 30.08.2011 konateľmi P. G. (SK-XXX XX D., M. H. XXX/X, SR) a N. G. (SK-XXXXXX X. U., M. H. XXXX/XX). Spoločnosť nepodala DPH priznanie za obdobie júl 2011. Napriek mnohým pokusom sa predstaviteľ Jade Plusz Kft nedostavil na miestne príslušný daňový úrad a teda ani nepredložil doklady“. Po tejto citácii žalobca vyslovil názor, že kto za prijímateľa opatril pečiatkou CMR a ako, to pri prijatí tovaru v Maďarsku žalobca ovplyvniť ani nemohol.

28. Tiež sa žalobca vyjadril k „Systému INTRASTAT a súhrnným výkazom na účely DPH“ v prejednávanej veci. Ďalej v prílohe tohto vyjadrenia žalobca pripojil „Tabuľku pohybu prepravcu pri doprave predmetného tovaru“, ktorá mala potvrdiť, že pre účely zistenia pohybu tovaru motorovými vozidlami prepravcu mýtny systém, na ktorý sa odvoláva žalovaný, nemá žiadnu výpovednú hodnotu.

Následne žalobca zdôraznil, že právny rámec posúdenia predmetného prípadu dáva rozsudok SD EÚ (druhá komora) vo veci 62011CJ0273 (C-273/11- Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo 06. septembra 2012), v ktorom SD EÚ v obdobnom

pripade vyslovil svoj nasledujúci právny názor:

„pokiaľ ide o prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník na nadobúdateľa, je potrebné uviesť, že tento prevod predstavuje podmienku, ktorú musí spĺňať každé dodanie tovaru, ako je definované v článku 14 ods. 1 smernice 2006/ 112. Je nepochybné, že táto podmienka týkajúca sa prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník bola v konaní vo veci samej splnená, keďže podľa zmluvy, ktorú uzatvorili zmluvné strany, sa tento prevod uskutočnil v okamihu naloženia tovaru na dopravné prostriedky poskytnuté nadobúdateľom a maďarský daňový orgán uskutočnenie tohto naloženia nespochybnil. Pokiaľ ide o povinnosť predávajúceho preukázať, že tovar bol odoslaný alebo prepravený mimo územia členského štátu dodania, je potrebné pripomenúť, že táto povinnosť musí byť zaradená do osobitného kontextu prechodnej úpravy zdanenia obchodu v rámci Únie, ktorá bolo zavedená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti súdny dvor uviedol, že, hoci dodanie tovaru v rámci spoločenstva podlieha objektívnej podmienke uskutočniť fyzickú prepravu tovaru mimo územia členského štátu dodania, z dôvodu zrušenia kontrol na hraniciach medzi členskými štátmi sa zdá byť pre daňové orgány ťažké presvedčiť sa, či tovar fyzicky opustil, alebo neopustil územie uvedeného členského štátu. Na základe tejto skutočnosti daňové orgány uskutočňujú takéto overovanie predovšetkým na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami. Z judikatúry tiež vyplýva, že, keďže smernica 2006/112 neobsahuje konkrétne ustanovenie v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH, prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 smernice 2006/112 stanoviť podmienky, za akých oslobodia od dane dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne aj jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu. Pri výkone svojich právomocí však členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, akými sú najmä zásady právnej istoty a proporcionality. Súdny dvor uviedol, že v situácii, keď zjavne neexistuje žiadny hmatateľný dôkaz, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že dotknutý tovar bol prepravený mimo územia členského štátu dodania, skutočnosť, že sa zdaniteľnej osobe uloží povinnosť, aby poskytla takýto dôkaz, nezaručuje správne ani jednoduché uplatnenie pri oslobodení od dani. Práve naopak táto povinnosť stavia zdaniteľnú osobu do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie na dodávky tovaru v rámci Spoločenstva alebo vzťahu k nutnosti zahrnúť DPH do predajnej ceny. Teda v prípade, ak nadobúdateľ je v členskom štáte dodania oprávnený nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník a zaviazal sa prepraviť tento tovar do členského štátu určenia, treba zohľadniť skutočnosť, že dôkaz, ktorý je predávajúci schopný predložiť daňovým orgánom, závisí najmä od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa. Súdny dvor teda rozhodol, že akonáhle si predávajúci splnil svoje povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva, zatiaľ čo nadobúdateľ si nesplnil svoju zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť dotknutý tovar mimo územia členského štátu dodania, je nutné za osobu povinnú zaplatiť DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa. V prípade, ak je dotknuté dodanie súčasťou podvodu spáchaného nadobúdateľom a daňový orgán nemá istotu, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, treba skúmať, či tento orgán môže následne uložiť predávajúcemu povinnosť uhradiť DPH súvisiaci s týmto dodaním tovaru. Z toho vyplýva, že v prípade podvodu spáchaného nadobúdateľom vo veci samej je dôvodné, aby právo predávajúceho na oslobodenie od DPH podliehalo požiadavke dobrej viery...“.

29. Na základe vyššie citovaného rozsudku SD EÚ žalobca dospel k záveru, že žalovaný sa snaží v tomto konaní na neho preniesť také dôkazné bremeno na preukázanie takých skutočností, na ktoré sám vplyv nemá.

Na tomto mieste tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, v ktorom sa jednoznačne stanovilo, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

30. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil spolu s uložením povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

IV.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (v texte rozsudku tiež „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

32. Najvyšší súd sa nestotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je skutková otázka, či postačuje skutkový záver žalovaného, že v prípade nesúladu medzi jednotlivými CMR formulármi sa spochybňuje hodnovernosť tvrdenia žalobcu o realizácii vývozu tovaru do iného členského štátu.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

33. Najvyšší súd z napadnutého rozsudku zistil, že krajský súd v svojom odôvodnení označil za spornú argumentáciu to, že žalovaný sa dostatočne nevysporiadal s obsahom listín týkajúcich sa pôsobenia pána M. P. ako zástupcu dodávateľa. V súvislosti s tým zdôraznil, že

„V konaní je treba vyriešiť otázku, či došlo tvrdenému excesívnemu konaniu splnomocnenca M. P., či toto zavazovalo odberateľa a či na základe toho po splnení zmluvných povinností zo strany žalobcu došlo resp. malo dôjsť k prechodu povinnosti zaplatiť Y. na spoločnosť odberateľa v Maďarsku. V tejto súvislosti sa treba vysporiadať s obsahom listín týkajúcich sa jeho pôsobenia ako zástupcu dodávateľa a to čestného prehlásenia zmieňovaného dňa 19.9.2012, čestného vyhlásenia zo dňa 11.3.2013, splnomocnenia zo dňa 12.5.2011.

K otázke dodatočne spochybňovaného obsahu prepravných listín v nadväznosti na nesúlad údajov o odosielateľovi súd poukazuje na vyjadrenie v žalobe. Čestné prehlásenie zo dňa 29.9.2013, tvoriace prílohu žaloby a možnosti doplnenia dokazovania. K námietke nepreukázania vykonania prepráv do Maďarska, v nadväznosti na údaje z mýtného systému SR súd uvádza, že tieto údaje nepovažuje za dostatočný podklad pre záver o neopustení územia SR. K poukazu na nezrovnalosti v jednotlivých medzinárodných nákladných listoch považuje za potrebné trvať na konkretizácii jednotlivých porovnávaných dokladov predložených žalobcom a zabezpečených od maďarskej daňovej správy a na potrebe vysporiadať sa s ich obsahom a jeho dôsledkami v nadväznosti na právnu úpravu Dohovoru č. 11/1975 Zb. o CMR.

Súd považuje za dôvodné žalovanému vytknúť, že pri svojom rozhodovaní sa vecne nedostatočne podrobne vysporadúval tak s vyjadrením žalobcu k Protokolu č. 9210401/5/735935/2013 zo dňa 25.2.2013 ako aj k jeho Dodatku č. 1, ako aj k skutočnostiam uvádzaným v odvolaní, čo bolo nepochybne dôvodom pre namietanie jednostranného hodnotenia zistených skutočností a mohlo vzbudiť u žalobcu dojem, že postup správneho orgánu je účelový.“

31. Naopak žalovaný spochybňoval samotný dôkazný prostriedok vo forme čestného vyhlásenia s dôrazom na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/40/2011.

Najvyšší súd sa s uvedenými právnymi názormi stotožňuje. Podľa uvedeného rozsudku:

„aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 citovaného zákona [zák. č. 511/1992 Zb. - poznámka odvolacieho súdu] ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov, vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však

na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.“

32. Tiež musí Najvyšší súd vytknúť krajskému súdu, že sa dostatočne nezaoberal správnym právnym posúdením veci a naopak sa zameriaval na posudzovanie skutkových okolností bez toho, aby preukázal ich súvis (subsumáciu) s právnou normou. V prejednávanej veci sa riešilo oslobodenie od dane pri zdaniteľnom obchode, ktorý má v zmysle § 43 ods. 1 spĺňať charakteristiku dodania tovaru do iného členského štátu.

Zákonodarca prostredníctvom ustanovenia § 43 ods. 1 stanovil základné vymedzenie tohto zdaniteľného obchodu nasledovne:

- obsah zdaniteľného obchodu: dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu

- subjekt: predávajúci ako platiteľ v Slovenskej republike a nadobúdateľ, ktorý je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte

- povinnosti: predávajúci alebo nadobúdateľ tovaru

o tovar osobne odošle alebo prepraví z tuzemska do iného členského štátu alebo

o na ťarchu svojho účtu túto prepravu zabezpečí.

33. Z vyššie citovaného rozsudku Mecsek - Gabona pre Najvyšší súd vyplýva jednoznačný záver, že je úlohou Slovenskej republiky ako členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie hore opísaného zdaniteľného obchodu. Toto zákonodarca vykonal prostredníctvom ustanovenia § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z., konkrétne v prejednávanej veci cestou jeho písma a).

Na rozdiel od krajského súdu Najvyšší súd po nahliadnutí do spisu správcu dane (najmä jeho príloha č. 21 a č. 7) dospel k záveru, že prepravný doklad, t. j. CMR prepravcov založených do spisu správcu dane vykazuje tie odlišnosti od CMR žalobcu, na ktoré žalovaný správne poukazoval. Práve pochybnosti o hodnovernosti prepravného dokladu viedli oprávneného správcu dane k ďalšiemu postupu v dokazovaní, v ktorom sa nepreukázala preprava tovaru od žalobcu v tuzemsku k osobe zaregistrovanej v inom členskom štáte na daň (viď výpovede hore uvedených konateľov a iných osôb).

34. Z uvedeného potom bolo celkom nadbytočné sa zaoberať zisťovaním, ako požadoval krajský súd, aký vplyv mohlo mať konanie pána M. P. ako zástupcu na prejednávanú vec.

Práve jeho postup ešte viac spochybňoval možné dodanie tovaru maďarskému odberateľovi, ktorý mal byť osobou zaregistrovanou v inom členskom štáte na daň.

35. Je nepochybné, že SD EÚ vo veci Mecsek - Gabona tiež uviedol, že

„ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode.“

Toto boli právne názory, ktoré viedli Najvyšší súd ku zmene rozsudku krajského súdu.

V.

36. Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovvej časti jeho rozsudku.

37. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo však nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).