

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/114/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200797
Dátum vydania rozhodnutia:	02.12.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5013200797.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: PAMAKOL, spol. s r.o., so sídlom Radôstka 219, Stará Bystrica, IČO: 46 042 245, právne zastúpeného JUDr. Marekom Belkom, advokátom so sídlom F. Kráľa 1504, Čadca, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/301450/2013 zo dňa 24.06.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/100/2013-80 zo dňa 26. augusta 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/100/2013-80 zo dňa 26. augusta 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane vydaného Daňovým úradom Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9510401/5/922653/2013 zo dňa 11.03.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 152 015,37 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane zmenil tak, že sumu rozdielu dane vo výške 152 015,37 Eur znížil na sumu 126 780,99 Eur.

Dôvodom dorubenie dane bolo daňovými orgánmi konštatované porušenie § 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.09.2012 (ďalej len „zákon o DPH“) žalobcom, keď tento nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až ods. 4 zákona o DPH, viažúcich sa k deklaroványm zdaniteľným plneniam. Išlo o dodanie tovaru do

iného členského štátu Európskej únie, v danom prípade do Poľskej republiky, ktoré žalobca preukazoval predložením faktúr č. 2012/1 až č. 2012/28, potvrdením o prebratí tovaru odberateľom žalobcu INVESTBUD Sp. zo.o. v Poľsku a medzinárodnými nákladnými listami.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

V rámci súdneho prieskumu napadnutých správnych rozhodnutí, vo vzťahu k správnosti posúdenia splnenia zákonných podmienok žalobcom na oslobodenie od dane pri dodaní deklarovaného tovaru z tuzemska do iného členského štátu, krajský súd vychádzal zo skutkových zistení uvedených v administratívnom spise, zo zákonných ustanovení upravujúcich uvedené oslobodenie od DPH (§ 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 zákona o DPH), ako i z právneho záveru vyplývajúceho z rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-409/04, kde v bode 1 Súdny dvor judikoval, že „čl. 28a ods. 3 prvý pododsek a čl. 28c A písm. a) prvý odsek Šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem odoslaný uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom smere, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva 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 nadväznosti na uvedené krajský súd dôvodil, že je nevyhnutné skúmať nielen podmienku prechodu práva nakladať s tovarom, ktorá v danom prípade sporná nebola, ale aj fyzicky pohyb tovaru s dôrazom na to, či tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky.

Uviedol, že ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH príkladmo uvádza zoznam dokladov, ktorými možno dodanie tovaru do iného členského štátu preukázať. Pre toto preukázanie nestačí iba jeho formálne deklarátorne zdokladovanie, ale daňový subjekt musí preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Je na daňovom subjekte, aké dôkazné prostriedky na preukázanie týchto skutočností zvolí. CMR listy, skladové listy nadobúdateľa, daňové priznania, ktoré nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia atď., sú len niektorými z týchto dôkazov.

Krajský súd vyhodnotil, že žalobca neposkytol správcovi dane žiadne jednoznačné dôkazy o tom, že by tovar, ktorý nadobudol jeho poľský obchodný partner - firma INVESTBUD sp. zo. o., v takých veľkých množstvách, ako boli deklarované na faktúrach 2012/1-28, skutočne opustil územie Slovenskej republiky. Samotné faktúry č. 2012/1-28 takýmto dôkazom nie sú. Rovnako za nedostatočný dôkaz krajský súd označil i CMR listy, pretože sa v nich nachádzajú zrejme nedostatky, ktoré spochybňujú fyzické dopravenie tovaru do iného členského štátu. Ich dôveryhodnosť je spochybnená, keďže neobsahujú podpis a pečiatku dopravcu a neobsahujú miesto určenia tovaru v Poľsku, hoci na CMR je na to vyhradená 3. kolónka (nielen štát, ale aj miesto vykladania tovaru). Týmto nie je splnená diktácia § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH. Vhodnými dôkazmi by mohli byť napr. faktúry o preprave tovaru i s dokladmi o ich zaplatení, avšak tieto v rámci správneho konania, napriek viacerým výzvam správcu dane, predložené žalobcom neboli. Žalobcom predložené doklady krajský súd vyhodnotil ako nepostačujúce z dôvodu ich nedostatočnej vierohodnosti.

V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že toto dôkazné bremeno ťaží žalobcu ako platiteľa. Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH vyslovene uvádza, že tieto podmienky je povinný preukázať platiteľ.

Ak žalobca požadoval od správcu dane vykonať výsluch, resp. vyžiadať si správy od prepravcov, či skutočne vykonali takúto prepravu, čo sa týka vyžiadania si správ, podľa krajského súdu nič mu nebránilo listinné dôkazy vyžiadať si od prepravcov sám. Krajský súd pri hodnotení návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania bral do úvahy, že prepravcovia na predložených dokladoch ani žalobcom neboli riadne špecifikovaní. Z uvedeného dôvodu návrh žalobcu na výsluch prepravcov v konaní pred správcu dane vyhodnotil krajský súd ako účelový.

Ako účelovú a zavádzajúcu vyhodnotil krajský súd i námietku žalobcu, že mu nemôže byť na ľarchu, ak mu prepravcom nebola doručená faktúra za prepravu tovaru, pričom predkladanie takejto faktúry ustanovenie § 43 zákona o DPH nevyžaduje. K tejto námietke krajský súd uviedol, že v zmysle citovaného ustanovenia na preukázanie prepravy tovaru do iného členského štátu možno použiť akýkoľvek doklad o odoslaní tovaru, v ktorom je uvedené miesto určenia. Je len na daňovom subjekte, ako sa vysporiada s dôkazným bremenom na túto skutočnosť a aké dôkazy predloží. Samotné faktúry o preprave sú len jedným z dôkazov, že k doprave došlo. Ak v danom konkrétnom prípade podľa tvrdenia žalobcu prepravca ešte žalobcovi nedoručil faktúru na preplatenie prepravy, nevyfakturovanie dopravy dopravcami, je neštandardným postupom, a to aj vzhľadom na rozsah prepravy a množstvo prepravovaných tovarov, ako i vzhľadom na to, že preprava mala byť uskutočnená pred viac ako dvoma rokmi. Podľa CMR listov mala byť preprava realizovaná viacerými prepravcami, pričom je nepravdepodobné a málo uveriteľné, že by žiaden z týchto prepravcov doposiaľ žalobcovi nedoručil faktúru na preplatenie prepravy.

Krajský súd vyhodnotil i obsah faktúr na preplatenie predmetných ciest do Poľska, ktoré žalobca predložil až na pojednávaní konanom pred súdom s odôvodnením, že v priebehu výkonu daňovej kontroly mu správca dane jednoznačne neuviedol, ktoré doklady od neho požaduje. Toto tvrdenie krajský súd s prihliadnutím na tvrdenie obsiahnuté v žalobe, že faktúry žalobcovi prepravca ešte nedoručil na preplatenie, posúdil ako protichodné. Zároveň vo vzťahu k predloženým faktúram konštatoval, že žalobcom predložené faktúry vystavené v mesiaci január 2012 špedičnou firmou Magda Trans Sp. z o.o. sú totožné s faktúrami založenými v správnom spise, ktoré preukazujú dopravu tovaru z Poľskej republiky na Slovensko. Faktúry sú v poľskom jazyku a nie je z nich zrejmé, aké je miesto určenia, avšak slovo „nabywca“ vo faktúrach znamená, že nadobúdateľom tovaru je žalobca, t.j. nešlo o tovar, ktorý mal nadobudnúť poľský odberateľ INVESTBUD sp. zo. o.

V súvislosti s faktúrami a vyhlásením bez uvedenia dátumu o tom, že tovar kúpený v roku 2012 vo firme PAMAKOL, spol. s r.o. bol odobratý na území Poľskej republiky, dodatočne žalobcom predloženými na pojednávaní pred krajským súdom, tento s poukazom na ustanovenie § 250i ods. 1 OSP konštatoval, že na uvedené dodatočne predložené listinné dôkazy nemôže prihliadať. V rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí podľa druhej hlavy piatej časti OSP je pre súd záväzný skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Žalobcom namietané použitie správy z Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. o tom, že v predmetnom období nebolo preukázané využitie týchto ciest vozidlami s evidenčnými číslami uvedenými v medzinárodných nákladných listoch a ani zaplatenie mýta, krajský súd zaradil k podporným dôkazom. Predmetná správa potvrdzuje už inými dôkazmi zistený skutkový stav, že realizácia dopravy tovaru na územie iného členského štátu preukázaná nebola.

S ďalšou novou, na pojednávaní pred súdom vznesenou námietkou žalobcu, že v konaní pred správcom dane nebol oboznámený s uvedenou správou Národnej diaľničnej spoločnosti, sa krajský súd s poukazom na § 250b ods. 1 OSP nezaoberal z dôvodu jej nastolenia po uplynutí zákonnej lehoty. Na margo uvedeného krajský súd konštatoval, že uvedená správa bola správcovi dane doručená po ústnom konaní so žalobcom, avšak žalobca sa mohol s jej obsahom oboznámiť v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 9510401/5/538050/2013 z 08.02.2013, ktorý mu bol riadne doručený. Keďže išlo o listinný dôkaz, bolo postačujúce o jeho obsahu oboznámiť žalobcu v protokole, na ktorý mohol v lehote určenej správcom dane reagovať, teda žiadne procesné právo mu nebolo upreté.

Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku poukazujúcu na splnenie všetkých podmienok žalobcom na oslobodenie od DPH, a to vzhľadom na konštatovanie správcu dane o uskutočnení dodania tovaru poľskému odberateľovi. Podľa krajského súdu dodanie tovaru je len jednou z kumulatívnych podmienok na oslobodenie plnenia od DPH. V danom prípade však nebola splnená podmienka preukázania fyzického pohybu tovaru z územia SR na územie iného členského štátu.

Námietku napádajúcu nedostatočné zistenie skutkového stavu z dôvodu chyby správcu dane spôsobenej

pri výpočte daňovej povinnosti krajský súd taktiež označil za nedôvodnú. Zákonné ustanovenie určujúce základ dane (§ 22 ods. 1 zákona o DPH) a ustanovenie upravujúce podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH na seba nenadväzujú v tom zmysle, že ak je nesprávne určená daňová povinnosť, je nesprávne vyhodnotený aj inštitút oslobodenia od dane. Naopak, ak dôjde k takému právnomu posúdeniu, že sa nejedná o oslobodenie od dane, až vtedy dochádza k výpočtu dane, preto samotný výpočet výšky dane nemá žiaden vplyv na právne posúdenie toho, či žalobca je alebo nie je oslobodený od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

K žalobnému dôvodu napádajúcemu nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaným krajský súd uviedol, že toto tvrdenie žalobca nekonkretizoval. Nie je zrejmé, s ktorými námietkami sa žalovaný nemal v napadnutom rozhodnutí vysporiadať, pričom uvedený nedostatok krajský súd z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nezistil.

Zároveň krajský súd nevyhovel návrhu žalobcu podanému na pojednávaní, aby bolo doplnené dokazovanie vyžiadaním vyjadrenia od poľskej firmy, ktorá realizovala prepravu do Poľska, kde sa náklad konkrétne vykladal a taktiež či správca dane správne odpísal čísla ŠPZ kamiónov, ktoré mali vykonávať prepravu. Podľa krajského súdu by išlo o dokazovanie, ktoré by bolo nad rámec dokazovania pred správnym súdom. Zmyslom vykonávania dokazovania pred súdom nie je nahrádzať zisťovanie skutkového stavu, ktorý mal byť zisťovaný v správnom konaní, ale vykonať dokazovanie len v rozsahu nevyhnutnom na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a), c) a f) OSP a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda odňatie mu možnosti konať pred súdom tým, že mu súd prvého stupňa neumožnil predložiť písomné dôkazy na jeho tvrdenia a nevysporiadal sa s tými, ktoré predkladal pred daňovým orgánom. Konkretizoval, že krajský súd nevykonával žalobcom navrhnutý dôkaz vyžiadaním vyjadrenia od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., či správca dane správne odpísal ŠPZ kamiónov. Poukázal na obdobný prípad, ku ktorému došlo v mesiaci júl 2012 u žalobcu, kedy správca dane nesprávne odpísal ŠPZ vozidiel prepravujúcich tovar, na základe čoho neboli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme. Oprava chýb v danom prípade bola realizovaná odsúhlasením a doplnením zo strany konateľa. Ako dôkaz pripojil fotokópiu prvých päť strán neúplného protokolu z daňovej kontroly, vypracovaného Daňovým úradom Žilina dňa 17.09.2013 v rámci kontroly DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2012.

Týmto postupom žalobcovi ako účastníkovi súdneho konania krajský súd znemožnil realizáciu jeho procesných oprávnení, priznaných mu v občianskoprávnom konaní, za účelom ochrany jeho práv a právom chránených záujmov.

Zároveň žalobca namieta nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu daňovými orgánmi oboch stupňov i krajským súdom ako i nesprávne právne posúdenie čo do splnenia podmienok podľa § 43 zákona o DPH na uznanie oslobodenia od dane z titulu deklarovaného dodania tovaru do Poľska žalobcom.

Žalobca má za to, že predloženými daňovými dokladmi preukázal splnenie zákonom požadovaných podmienok na priznanie oslobodenia od dane. Žalovaný vyrubil rozdiel dane z dôvodu, že kontrolou účtovných dokladov bola zistená nedostatočná fakturácia zo strany prepravcu tovaru z tuzemska do Poľska a medzinárodný nákladný list - CMR neobsahuje platnú pečiatku prepravcu. Pokiaľ prepravca nedoručil žalobcovi ešte faktúru na preplatenie prepravy, ktorú vykonal, nemôže byť plnenie tohto práva prepravcu na ťarchu žalobcu. namieta, že je naň zo strany daňových orgánov prenášané neprimerané dôkazné bremeno, nakoľko z ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH mu nevyplýva povinnosť predkladania faktúr na zaplatenie prepravy tovaru dodávaného do iného členského štátu. S poukazom na zásady vyjadrené v čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky podotkol, že zákonný výpočet dokladov na

preukázanie intrakomunitárneho dodania tovaru je taxatívny a nie je teda možné požadovať ďalšie dôkazy.

V tejto súvislosti v záujme dodržania zásady právnej istoty, proporcionality a neutrality dane z pridanej hodnoty poukázal na právne závery vyplývajúce z judikatúry Európskeho súdneho dvora obsiahnutých vo veciach Teleos C-409/04, Twoh C-184/05 a Macsek-Gabona C-273/11.

Keďže na základe obsahu zákona o DPH poznal vopred svoje dôkazné povinnosti, ktoré si konajúc v dobrej viere predložením daňových dokladov splnil, nemôže sa ako dodávateľ ocitnúť v dôkaznej núdzi z dôvodu, že nepredložil vopred neznáme, vnútroštátnym zákonom nepožadované dôkazy (§ 43 ods. 5 zákona o DPH). Zároveň ako dôkaz o dodaní tovaru na územie Poľskej republiky spolu s odvolaním predložil fotokópiu prehlásenia odberateľa zo dňa 14.08.2014 o prebratí predmetného tovaru deklarovaného v prehlásení uvedenými faktúrami na území poľskej republiky. V závere textu prehlásenia sa uvádza, že „Odber bol potvrdený pečiatkou a podpisom osobou ktorá tovar odobrala.“ Žalobca dodal, že krajský súd nevykonal tento žalobcom navrhnutý dôkaz, z ktorého je jednoznačné, že tovar, ktorý bol predmetom vystavených faktúr, skutočne opustil tuzemsko.

Opätovne poukázal na skutočnosť, že žalovaný napadnutým rozhodnutím zmenil prvostupňové rozhodnutie správcu dane tým, že v časti výšky sumy vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty znížil sumu 152 015,37 Eur na sumu 126 780,99 Eur. Skutočnosť, že správca dane nepostupoval pri výpočte daňovej povinnosti v súlade s ustanovením § 22 ods. 1 zákona o DPH, podľa žalobcu nasvedčuje nedostatočne zistenému skutkovému stavu daňovými orgánmi oboch stupňov a tomu zodpovedajúcemu nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Zopakoval skutkové zistenia vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu a k namietanému prekročeniu požiadavky na predloženie zákonom taxatívne neurčených dokladov na preukázanie intrakomunitárneho obchodu, t.j. požadovaním predloženia faktúr za realizovanie prepravy tovaru do Poľska, žalovaný uviedol, že spôsob preukázania splnenia podmienky oslobodenia od dane závisí od toho, kto samotnú prepravu tovaru vykoná alebo zabezpečí. V danom prípade mala byť preprava tovaru vykonaná inými osobami - dopravcami, preto bol žalobca povinný v zmysle § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH preukázať dodanie tovaru zo SR do iného členského štátu okrem kópie faktúry o dodaní aj dokladom o jeho preprave, v ktorom je uvedené miesto určenia. Žalobca síce v súvislosti s odberateľskými faktúrami pre poľského odberateľa predložil medzinárodné nákladné listy CMR, avšak bez uvedeného miesta určenia a ďalších náležitostí. Z uvedeného dôvodu vznikli oprávnené pochybnosti o realizácii deklarovanej prepravy tovaru zo SR do Poľska, ktoré napriek dostatočnému časovému priestoru neboli žalobcom odstránené.

K žalobcom poukazovaným právnym záverom vyplývajúcim z judikatúry Súdneho dvora EÚ vo veciach Teleos (C-409/04), Twoh International B V (C-184/05) a Mecsek Gabona (C-273/11) žalovaný uviedol, že išlo o situácie, kedy prepravu intrakomunitárne dodávaného tovaru zabezpečovali nadobúdatelia predmetného tovaru, preto nie je možné právne závery v nich obsiahnuté aplikovať na preukázanie dodania tovaru do Poľska v tejto veci, ktoré bolo zabezpečované inou osobou ako odberateľom alebo dodávateľom.

V súvislosti s uvedenými okolnosťami prepravy tovaru žalovaný uviedol, že preukázanie prepravy tovaru odberateľovi, ktorá mala byť súčasťou ceny predávaného tovaru, je jednoznačne dôkaznou povinnosťou predávajúceho - žalobcu. S poukazom na prejednanú zásadu daňového konania žalovaný mal za to, že žalobca mal aktívne preukazovať skutočnosti preukazujúce ním deklarovaný nárok na oslobodenie od DPH, vykonanie takéhoto dokazovania nie je povinnosťou žalovaného, ani krajského súdu.

K napadnutému zníženiu sumy dorubenej dane v preskúmanom druhostupňovom rozhodnutí, žalovaný

opätovne argumentoval poukazom na dostatočné a jednoznačné odôvodnenie zníženia dodatočne predpísaného rozdielu dane v napadnutom rozhodnutí aj vo vyjadrení k žalobe. Išlo o nesprávnu aplikáciu ustanovenia o výpočte DPH podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH. Pochybenie správcu dane teda súviselo s výpočtom výšky daňovej povinnosti, nie s nedostatočne zisteným skutkovým stavom v súvislosti so vznikom daňovej povinnosti.

Tvrdenie žalobcu, že v danom prípade bolo realizované dodanie tovaru a poskytnutie služby - teda dve samostatné plnenia, nemá opodstatnenie v zákone o DPH. Podľa § 22 ods. 2 písm. b) zákona o DPH do základu dane pri dodaní tovaru sa zahŕňajú súvisiace náklady ako napríklad náklady na prepravu tovaru. Žalobca deklaroval v daňovom priznaní, ako aj predloženými dokladmi dodanie tovaru ako zdaniteľný obchod. Preprava ako samostatné zdaniteľné plnenie - dodanie služby by bez existencie dodávky tovaru nemohla byť uskutočnená. Jednoznačne v danom prípade išlo o hlavné plnenie - dodanie tovaru a súvisiace plnenie - prepravu tohto tovaru. Cena súvisiaceho plnenia je súčasťou základu dane hlavného plnenia, ako vyplýva z vyššie uvedeného ustanovenia zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok v medziach podaného odvolania, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk <, (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

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

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

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje

skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 45 ods. 2 písm. d) a písm. e) daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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 § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k vyhodnoteniu skutkového stavu veci v nadväznosti na právne posúdenie splnenia podmienok na priznanie oslobodenia od dane z deklarovaných intrakomunitárnych obchodov, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajským súdom a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Medzi stranami je sporná otázka, či zistený skutkový stav zodpovedá záveru o preukázaní alebo nepreukázaní splnenia podmienok stanovených v § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH pre oslobodenie žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení od DPH.

Predovšetkým je potrebné brať do úvahy, že so žalobcom predložených daňových dokladov vyplýva realizácia prepravy tovarov dodávaných na územie členského štátu inou osobou ako dodávateľom alebo odberateľom. Táto skutočnosť nie je medzi účastníkmi sporná. Na preukázanie uvedenej skutočnosti, viažúcej sa k realizácii prepravy predmetného tovaru na územie iného členského štátu, zákon stanovuje doklady, ktoré má platiteľ, nárokuje si oslobodenie od dane, predložiť daňovým orgánom.

V prejednávanej veci žalobca na preukázanie splnenia podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu spôsobom prepravy predpokladanej v ustanovení § 43 ods. 5 písm.

a) zákona o DPH predložil ako listinné dôkazy o preprave medzinárodné nákladné listy CMR. Nákladné listy ako také svojim obsahom, vyplývajúcim z jednotlivých formálne požadovaných údajov, by mali poskytovať vyčerpávajúcim a jasným spôsobom verný a pravdivý obraz o relevantných skutočnostiach daného obchodu. Okrem špecifikácie odosielateľa a odberateľa tovaru, druhu, množstva, miesta nakládky a vykládky tovaru a miesta určenia dodávky tovaru, by mal byť bez pochybností identifikovateľný dopravca vykonávajúci prepravu tovaru a to jeho špecifikáciou, evidenčným číslom vozidla alebo dopravného prostriedku. Zároveň by mal tento druh medzinárodného dokladu obsahovať identifikáciu a podpisy osôb, osvedčujúcich jednotlivé štádiá nakladania s tovarom v priebehu jeho prepravy až na miesto určenia k dispozícii príjemcu.

S prihliadnutím na spôsob deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru v preskúmanom prípade a požiadavky zákona na preukázanie uvedených skutočností, daňové orgány sa správne zamerali na preverenie faktúr a prepravných dokladov k nim. Z obsahu napádaných rozhodnutí ako i z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v spojení so všetkými faktúrami preveroval jednotlivé k nim prislúchajúce medzinárodné nákladné listy, pričom nedostatky v ich obsahu, znemožňujúce bez pochyby osvedčiť prepravu predmetného tovaru na územie Poľskej republiky, daňové orgány oboch stupňov podrobne vyjadrili v napadnutých rozhodnutiach (str. 3 až 7 rozhodnutia správcu dane a str. 3 a 4 rozhodnutia žalovaného). Závažné nedostatky v podstatných obsahových náležitostiach medzinárodných náložných listov spočívali napr. v nedostatočnej špecifikácii dopravcov, evidenčných čísiel vozidiel, faktúr viažúcich sa k prepravovanému tovaru, jeho množstvu a dátume dodania. K žiadnemu zo zistených nedostatkov na podstatných listinných dôkazoch, ktorými medzinárodné nákladné listy bez pochyby sú, žalobca nepodal uspokojivé a preukázateľné vysvetlenie.

V preskúmanej veci dôkazné bremeno v plnej miere zaťažuje žalobcu, ktorý mal povinnosť preukázať jednu zo základných skutočností potrebných na oslobodenie od dane pri deklarovaných intrakomunitárnych transakciách, a síce prepravu predmetného tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

V kontexte vyššie uvedeného ako i požiadavky zákona, t.j. povinnosti platiteľa preukázať prepravu tovaru z tuzemska na územie iného členského štátu, žalobca dôkazné bremeno predložením nedostatočne vyplnených prepravných dokladov nevyčerpal, hoci formálne sa javí dikcia zákona naplnená. V predmetnej veci predložené medzinárodné nákladné listy samé o sebe nemajú úplnú vypovedaciu hodnotu vo vzťahu k prepravcom tovaru a nie sú spôsobilé v rámci daňovej kontroly a následného daňového konania pri napĺňaní účelu sledovaného správou daní (§ 2 písm. a/ daňového poriadku) byť vierohodným dôkazom. Za týchto okolností, kedy bola objektívne dôkazná sila predložených prepravných dokladov oslabená, nemožno prisvedčiť námietke žalobcu, že boli od neho daňovými orgánmi na splnenie podmienky oslobodenia od dane požadované doklady, ktoré mu zákon predkladať neukladá.

Naopak, ak by žalobca predložil faktúry vystavené dopravcami za prevoz tovaru do Poľska, s obsahom nevzbudzujúcim pochybnosti, mohol prispieť k prevereniu jeho tvrdení s pozitívnym výsledkom. S prihliadnutím na povinnosť správcu dane zisťovať a preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 2 písm. a/ v spojení s § 24 ods. 2, § 44 ods. 1 daňového poriadku) a tomu zodpovedajúcu povinnosť žalobcu preukazovať vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcou dane ako i predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 24 ods. 1, § 45 ods. písm. d/ a písm. e/ daňového poriadku v spojení s § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH), nemožno považovať požiadavku na predloženie faktúr vystavených dopravcami za neprimerané prenášanie dôkazného bremena na žalobcu, ktorý na preukázanie prepravy tovaru do iného členského štátu nepredložil čo do obsahu perfektné prepravné doklady.

V tejto súvislosti je potrebné dodať, že nebolo úlohou správcu dane zabezpečovať dôkazy na podporu tvrdení žalobcu, ktorý sám nepredkladal vierohodné dôkazy, na ktorých evidenciu je povinný. Zásada

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

Argumentácia žalobcu spočívajúca v tvrdení, že nemôže niesť zodpovednosť za nedoručenie mu faktúr od dopravcu, za týchto okolností neobstoí. Žalobca by mal účtovať i prípady zaplatenia prepravy vyváženého tovaru, pričom vo vzájomných súvislostiach by faktúry spolu s medzinárodnými náložnými listami korešpondovali na podporu jeho tvrdenia o preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Zadovážovať si potrebné daňové doklady preukazujúce realizáciu obchodných transakcií je súčasťou odbornej starostlivosti podnikateľa, ktorý je z titulu svojej obchodnej činnosti i subjektom administratívnych vzťahov so štátom.

Taktiež obrana žalobcu, hypoteticky napádajúca nesprávne odpísanie ŠPZ kamiónov správcom dane v súvislosti so žiadosťou o súčinnosť Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., sa vo vzájomných súvislostiach a vo svetle vykonaných dôkazov javí ako účelová. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca mal vedomosť o preverovaní prevozu tovaru prostredníctvom záznamov mýtného systému, i o jeho výsledku. Nie je na mieste pochybovať správnosť požadovaných údajov, keďže žalobca nevyužil inštitút nahliadnutia do administratívneho spisu (§ 23 daňového poriadku) a podklady žiadosti i samotnú odpoveď si neoveril.

Najvyšší súd SR súd zdôrazňuje, že súčasťou administratívneho spisu je i zaujímavý podporný dôkaz, a to odpoveď subjektu na žiadosť správcu dane, Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., z ktorej vyplýva, že v predmetnom období nebolo preukázané využitie predmetných ciest vozidlami uvedenými v medzinárodných nákladných listoch a ani zaplatenie mýta a z odpovede prevádzkovateľa systému elektronického výberu mýta, spoločnosti SkyToll, a.s., zo dňa 23.10.2012, v ktorej sú evidenčné čísla preverovaných dopravných prostriedkov uvedené, porovnaním v správe uvedených evidenčných čísel s ŠPZ-kami uvedenými v listinných dôkazoch žalobcu, odvolací súd nezrovnalosti v označení relevantných evidenčných čísel predmetných dopravných prostriedkov nezistil.

Predmetná správa ako podporný dôkaz potvrdzuje už inými dôkazmi zistený skutkový stav, že realizácia dopravy tovaru na územie iného členského štátu preukázaná nebola.

Odhliadnuc od uvedeného, odvolací súd námietku žalobcu, napádajúcu odňatie mu možnosti konať pred súdom prvého stupňa, hodnotí ako nedôvodnú. Krajský súd sa dostatočným spôsobom a v súlade s ustanovením § 250i ods. 1 OSP vysporiadal s návrhom na vykonanie dôkazov, dokonca nad rámec vyhodnotil dodatočne na pojednávaní predložené faktúry za prepravu tovaru. Tieto, mimochodom, neprispeli k dôveryhodnosti žalobcovho tvrdenia, keďže predložil faktúry vystavené v mesiaci január 2012 špedičnou firmou Magda Trans Sp. z o.o., v ktorých je ako nadobúdateľ tovaru pri jeho prevoze do tuzemska uvedený žalobca, a nie žalobcom deklarovaný odberateľ INVESTBUD sp. zo. o., ktorý mal predmetný tovar v inom členskom štáte nadobudnúť.

Odvolací súd tiež dodáva, že pri posudzovaní namietaného porušenia procesného práva žalobcu, je potrebné vychádzať nielen z konkrétnej procesnej situácie vo veci v danom čase, ale predovšetkým z charakteru, potrieb a cieľa správneho súdnictva, t.j. kasačnej kontroly zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Miera kontradiktórnosti v tomto súdnom konaní nie je taká vysoká ako v prípade meritórneho rozhodovania súdov v sporových občianskoprávných konaniach, v ktorých obe strany sporu majú povinnosť dokazovať svoje tvrdenia na preukazovanie svojho nároku alebo účinnej obrany proti tvrdeniu protistrany.

V správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i

postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP).

Po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí odvolací súd konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie intrakomunitárneho dodania tovaru nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.