

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/16/2015
Identifikačné číslo spisu: 1013200727
Dátum vydania rozhodnutia: 27.04.2017
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013200727.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej v právnej veci žalobcu: SCOREX spol. s r.o., Vidlicova 24, Bratislava, IČO: 35 723 645, právne zastúpeného: JUDr. Ondrej Krempaský, Račianska 66, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/86338/2013/5085-r zo dňa 08.03.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/95/2013-89 zo dňa 04.11.2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/95/2013-89 zo dňa 04. novembra 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/86338/2013/5085-r zo dňa 08.03.2013. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zmenil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9102403/5/3765644/2012/Fá zo dňa 18.12.2012, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 14 042,98 eura na sumu 32 150,91 eura, tak že znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 11 053,66 eura na sumu 35 140,23 eura.

V odôvodnení rozsudku krajský súd skonštatoval, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu kontrolu

na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102403/5/136/2012/Kri zo dňa 24.01.2012 a Dodatok k protokolu č. 1, ktorý bol so splnomocneným zástupcom žalobcu prerokovaný a doručený dňa 12.03.2012. Na základe výsledkov z tejto daňovej kontroly a doplneného dokazovania správca dane prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 18.12.2012 (dodatocným platobným výmerom) znížil žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 14 042,98 eura na sumu 32 150,91 eura z dôvodu, že žalobca nesplnil podmienky ustanovené v § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebolo preukázané, že žalobca reálne dodal tovar odberateľom AGRI-TORI, Kft. a SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. do Maďarskej republiky.

Podľa názoru krajského súdu skutočnosť, že žalobca mal v evidencii účtovníctva faktúry, medzinárodné nákladné listy (ďalej len „CMR“), baliace listy, doklad o zaplatení, kúpnu zmluvu ešte neznamená, že k dodaniu tovaru, ktorý je uvedený na faktúre, v skutočnosti došlo. Pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) je potrebné preukázať, že fakturovaný tovar bol fyzicky dodaný a to práve tým dodávateľom, ktorý faktúru aj vystavil.

Faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) žalobca preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená DPH, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru a služieb, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru a služieb, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň, nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, CMR, ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru).

Prvostupňový súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným, pretože ani predložená CMR nie je dostatočným dokladom na preukázanie reálneho uskutočnenia obchodu. Uvedená CMR neobsahovala údaj o mieste určenia, za službu nebola vystavená faktúra a ani požadovaná platba, pričom povinnosťou každej zdaniteľnej osoby je za dodaný tovar alebo službu alebo tovar aj v rámci EÚ vystaviť faktúru. Krajský súd rovnako nepovažoval výpoveď prepravcu za vierohodnú, ktorý ako sám uviedol, síce prepravu vykonal, ale faktúru za prepravu nevystavil a ani nechcel platbu, pretože odberateľ sa stal nekontaktným. Prepravca nevedel uviesť ani kto bol pri nakládke, hoci prepravu uskutočnil, nevedel ani kto uskutočnil objednávku za objednávateľa. Podozrenie o vieryhodnosti jeho výpovede bolo potvrdené aj zisteniami Národnej diaľničnej spoločnosti, ktorá poskytla doklady, z ktorých bolo zrejmé, že predmetné vozidlá v dňoch 02.09.2010, 03.09.2010, 06.09.2010 a 14.09.2010 neopustili územie Slovenskej republiky a neprešiel ani hranice Maďarskej republiky. Preto aj podľa názoru krajského súdu nebolo potrebné správcom dane preverovať aj maďarský úsek ciest, keď vozidlá v daný deň neprekročili hranice Maďarska.

Tvrdenie žalobcu, že tovar bol dodaný maďarskému odberateľovi nepotvrdil ani maďarský odberateľ, ktorý bol kontaktovaný maďarským správcom dane a mal možnosť sa k danej obchodnej transakcii vyjadriť ústne do zápisnice u príslušného maďarského správcu dane. Maďarský správca dane bol dožiadaný slovenským správcom dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií o prešetrenie dodania tovaru do Maďarska, ktorý nepotvrdil uskutočnenie predmetnej obchodnej transakcie.

K dodaniu tovaru dochádza v momente, ak kupujúci má právo nakladať s tovarom ako vlastník. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. V súlade s ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) je dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Platiteľ musí vedieť preukázať skutočnosti uvedené v daňových dokladoch.

Krajský súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ktorý rozsiahlym dokazovaním dostatočne a riadne zistil skutkový stav a zistil, že žalobca nesplnil podmienky v zmysle ust. § 43 ods. 1

zákona o DPH, podľa ktorého 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. Dodávateľ, ktorý dodá tovar do iného členského štátu, môže na dodanie tovaru uplatniť oslobodenie dane len v prípade splnenia základných podmienok pre oslobodenie od dane a to, že tovar je fyzicky prepravený do iného členského štátu, ide o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, tovar prepraví dodávateľ alebo odberateľ, alebo tovar bude prepravený inou osobou. V zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, čo žalobca v konaní nepreukázal.

Krajský súd námietke žalobcu, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia sa nedá zistiť, čo viedlo žalovaného k jeho právnym záverom, neprisvedčil. Napadnuté rozhodnutie, ako prvostupňové, tak aj druhostupňové považoval za dostatočne odôvodnené s tým, že žalovaný sa v ňom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Rovnako nie je dôvodná ani námietka žalobcu, že nebol oboznámený s celým administratívnym spisom, najmä s listinami získanými v rámci medzinárodnej výmeny informácií, pretože ako sám uviedol, s týmito informáciami bol oboznámený prostredníctvom protokolu z daňovej kontroly.

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

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

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Vzhľadom na uvedené navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného krajský súd zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. V odôvodnení odvolania žalobca namietal, že zo skutočnosti, že sa maďarský príjemca nedostavil na daňový úrad, sa nedá vyvodiť záver, že žalobca tovar maďarskému príjemcovi nedodal. Podľa názoru žalobcu ani z jedného rozhodnutia správnych orgánov a ani z rozhodnutia súdu sa nedá zistiť akým dôkazom má byť preukázané faktické dodanie tovaru. Neexistuje právna povinnosť uložená zákonom oznámiť daňovému úradu nakladanie tovaru na dopravný prostriedok, ani povinnosť oznámiť daňovému úradu prevzatie tovaru príjemcom. Žalobca si dôkaznú povinnosť splnil a daňovému úradu predložil všetky listiny, ktoré ukladá zákon. Krajský súd sa nezaoberal jednotlivými prepravami. Skutočnosť, že tovar bol dodaný a naložený na dopravný prostriedok potvrdzujú potvrdené nákladné listy CMR. Z listinných dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že medzi žalobcom a maďarským príjemcom bola dohodnutá dodacia podmienka INCOTERMS 2000 „FCA“, z ktorej vyplýva, že svoju povinnosť z kúpnej zmluvy si žalobca splnil dodaním tovaru dopravcovi. Príjemca tak bol oprávnený disponovať zásielkou v okamihu prevzatia zásielky dopravcom. Prevzatie tovaru na prepravu preukazuje aj nákladný list CMR, ktorý potvrdil dopravca pečiatkou a svojím podpisom. Aj keď konateľ dopravnej spoločnosti PINTER SZALITMÁNYOZÓ poprel uskutočnenie prepravy, poukázal na zneužitie mena spoločnosti, pečiatky a dodal, že nie je vlastníkom kamiónov, na ktorých bola uskutočnená preprava, táto výpoveď ako dôkaz nie je spôsobilá vyvrátiť pravosť dokladov predložených žalobcom a nepreukazuje závery žalovaného, že tovar nebol dodaný maďarskému príjemcovi ani to, že nebol prepravený na územie Maďarska. Pravosť jeho výpovede nebola overená. Pre uzavretie prepravnej zmluvy nemá žiadny právny význam vlastníctvo dopravného prostriedku. Daňový úrad nevypočul vlastníka kamiónu za účelom overenia pravdivosti údajov na žalobcom predložených nákladných listoch CMR. Taktiež výpoveď svedkyne p. T. potvrdzuje uskutočnenie týchto operácií a preto je právne irelevantné, či svedkyňa si určité podrobnosti pamätá alebo nie. Prepravná zmluva o preprave veci bola

uzavretá medzi kupujúcim a dopravcom. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nebol a ani nie je účastníkom tejto zmluvy a preto záväzky vyplývajúce z tejto prepravnej zmluvy sú z hľadiska žalobcu právne irelevantné. Neexistuje teda príčinná súvislosť medzi uskutočnením zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a príjemcom a nevyfakturovaním prepravného medzi dopravcom a príjemcom.

Ďalej žalobca namietal, že žalovanému musí byť známe, že nie všetky cesty sú vybavené monitorujúcim zariadením na určovanie mýta, ale že ide o vybrané úseky ciest. Nakoľko takáto jednotka nie je namontovaná na hraničnom priechode, prestup štátnej hranice sa len na základe tohto zariadenia preukázať nedá.

Odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa podľa žalobcu nespĺňa základné náležitosti odôvodnenia rozsudku. Krajský súd sa len formálne stotožnil s úvahami správcu dane a žalovaného. Dopravca potvrdil prevzatie tovaru od žalobcu, príjemca potvrdil dodanie tovaru. Žalobca ako dôkaz o zaplatení kúpnej ceny predložil výpis z banky. Žalovaný nedôvodnosť žalobcom uplatneného nároku, postavil na ničím neoverenej výpovedi konateľa spoločnosti PINTER SZALITMANYOZÓ, že nedal príkaz na prepravu, a že kamióny nie sú v jeho vlastníctve, že príjemca tovaru je nekontaktný, a to napriek tomu, že práve vodič kamiónu a zástupca príjemcu svedkyňa p. T., usvedčovali príjemcu z dodania tovaru a jeho prevzatia. Žalobca taktiež poukázal na rozsudok ESD v právnej veci Telos plc a.i. C-409/04. Žalobca uzatvoril s kupujúcim písomnú kúpnu zmluvu, tovar naložil na dopravný prostriedok, ktorý bol podľa dohodnutých podmienok povinný pristaviť kupujúci. Žalobca tovar naložil až keď kupujúci zaplatil za dodaný tovar ako bolo dohodnuté. Pretože prepravná zmluva bola uzatvorená medzi kupujúcim a dopravcom, žalobca na priebeh dopravy nemal možnosť priamo dohliadnuť ani dávať pokyny vodičovi kamiónu.

III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu s tým, že žalobca mal spoločnostiam AGRI-TORI, Kft. a SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. dodať tovar, preto správca dane preveroval uvedené zdaniteľné obchody a dňa 11.01.2011 zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informáciu (MVI) č. 602/321/2956/2011/Kri - formulár SCAC 383 z dôvodu preverenia dodania tovaru pšenice a repky olejnej odberateľovi AGRI TORI Kft.. Dňa 25.03.2011 bola doručená odpoveď na MVI so znením, že konateľ spoločnosti M. J. nespôlupracuje s daňovým úradom odkedy bola vyhlásená kontrola v spoločnosti týkajúca sa iného kontrolovaného obdobia. Z vyššie uvedeného maďarská daňová správa nemohla začať kontrolu ohľadne preverovaného obdobia, účtovníctvo spoločnosti je nedostupné. Spoločnosť si nespĺnila svoju povinnosť podať daňové priznania, priznať nadobudnutie tovaru a zaplatiť daň. Z uvedeného vyplýva, že maďarský daňový subjekt si neplní svoje daňové povinnosti platiteľa dane z pridanej hodnoty, preto paradoxne vyznieva jeho čestné prehlásenie i čestné prehlásenie jeho zástupcu pána O. S., že tovar naložený na Slovensku bol prepravený na územie Maďarskej republiky. Na jednej strane odberateľ tvrdí svojim čestným prehlásením, že tovar bol prepravený na územie Maďarskej republiky, ale jeho nadobudnutie v Maďarskej republike ako kupujúci nepriznal. Aj vyjadrenia zástupcu spoločnosti AGRI TORI Kft. pána O. S. uvedené v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9102403/5/2540717/2012/Fá zo dňa 13.09.2012 sú nejednoznačné, keďže si ako zástupca tejto spoločnosti na základe splnomocnenia povereného nákupom tovaru nepamätá, ako zistil informácie, že spoločnosť SCOREX spol. s r.o. má poľnohospodárske plodiny na predaj, peniaze za tovar dostával od pánov, ktorých nepoznal a odovzdávali mu peniaze pri nakládke, pri banke a pod., nevie či písal čestné prehlásenie, nepamätá sa, lebo to bola požiadavka dodávateľa SCOREX spol. s r.o. a pečiatkou spoločnosti AGRI TORI, Kft. pečiatkoval CMR, vážne lístky a iné doklady potrebné k danej transakcii, podľa jeho vedomostí a skúseností kamióny opustili územie Slovenskej republiky.

Ako vyplýva z ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH platiteľ musí vedieť preukázať, že kupujúci je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte a tovar bol prepravený do iného členského štátu. Podľa MVI č. E SK HU 20110502, ktorú obdržal Daňový úrad Bratislava III dňa 04.08.2011, spoločnosť AGRI - TORI Kft. si objednala prepravu u spoločnosti SZE-GA FUVAR Kft.. Preprava dňa 03.09.2010 do iného členského štátu mala byť uskutočňovaná automobíлом EČV P. XXX a P. XXX.

Konateľ spoločnosti SZE-GA FUVAT Kft. nevedel nič povedať o type tovaru, o objednávke na prepravu, o balení tovaru, o mieste naložky a vykládky tovaru a o prijatí tovaru a nemá žiadne doklady týkajúce sa vyššie uvedeného. Na základe týchto zistení správca dane neakceptoval predložené CMR č. 7333232 a č. 7333233, pretože CMR sú síce vystavené, ale prepravca žiadne doklady k danej preprave nemá a ich pravdivosť a dôveryhodnosť neodsúhlasil. Správca dane preveroval pohyb vozidla P. XXX a zo záznamu poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlo P. XXX sa dňa 03.09.2010 pohybovalo na území Slovenska a užívalo vymedzené úseky ciest v čase od 6:43 do 10:37 (Hontianske Nemce - Šurany). Z týchto údajov nie je možné posúdiť vstup vozidla na územie Slovenska a ani výstup na územie Maďarska.

V zdaňovacom období september 2010 žalobca deklaroval oslobodené dodávky tovaru aj pre odberateľa SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., ktoré správca dane preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. V odpovedi maďarskej daňovej správy č. E SK HU 2011 0127 1629 01740 doručenej DÚ Bratislava III dňa 07.03.2011 a opätovnej odpovede č. E SK HU 2011 0704 13696 021718 doručenej na Daňový úrad Bratislava III dňa 29.12.2011 deklarované dodanie tovaru spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. maďarská daňová správa nepotvrdila, spoločnosť nebola nájdená ani na registrovanej centrále ani v jej sídle, adresa konateľa spoločnosti U. S. je neznáma. Daňové priznanie za rok 2010 nepodala. K čestnému prehláseniu, ktoré urobil na Slovensku splnomocnený zástupca spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., O. M. maďarská daňová správa uviedla, že menovaný uviedol, že urobil vyhlásenie pred notárom, ale do dátumu prehlásenia nemal vedomosť o transakciách medzi spoločnosťami. Nemal maďarský preklad prehlásenia. Transakcie súviseli s predajom pšenice, to bolo všetko, čo vedel povedať. Maďarská daňová správa predpokladá, že je nastrčená osoba.

Následne správca dane požiadal maďarskú daňovú správu o preverenie prepravy deklarovaného tovaru spoločnosťou PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ Kft.. K doprave, ktorú mala podľa CMR vykonať spoločnosť PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ Kft., maďarská daňová správa v odpovedi č. E SK HU 2011 0502 9566, ktorú DÚ Bratislava III obdržal dňa 09.08.2011 uviedla, že spoločnosť nikdy nebola v obchodnom vzťahu so spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. a ani so spoločnosťou SCOREX spol. s r.o., nikdy neprepravila tovar spomenutým spoločnostiam zo Slovenska do Budapešti, vozidlá uvedené na CMR nie sú v jej vlastníctve. Nikdy neprepravil a nedal poverenie na prepravu vozidlami ŠPZ B D. XXX, D. XXX, nepozná vlastníkov vozidiel. Pozná iba vlastníkov vozidiel s ŠPZ D. XXX a ŠPZ D. XXX, ale nikdy si u nich prepravu neobjednal. Spoločnosť podala dňa 23.05.2011 sťažnosť na políciu, nakoľko niekto zneužil meno, údaje a pečiatku spoločnosti. Z uvedeného vyplýva, že údaje uvedené na predložených CMR nie sú pravdivé, nie je známe, kto tento doklad vystavil, a že preprava tovaru nebola vykonaná tak, ako je to na CMR uvedené. Na základe týchto dôkazov správca dane oprávnené neuznal uvedené CMR ako dôkaz prepravy tovaru do Maďarska. Pri kontrole zdaňovacieho obdobia august 2010 boli uvedené vozidlá deklarované na CMR ako vozidlá prepravcu KARAKTRANS Kft..

Podľa predloženého CMR zo dňa 06.09.2010 sa preprava repky uskutočnila vozidlom B. medzi obcou Čiližská Radvaň a Győr. Zo záznamu poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlo s EČ B. sa dňa 06.09.2010 pohybovalo v čase od 07:02:10 do 13:34:31 na území Slovenska, a to medzi obcou Veľký Meder - Čiližská Radvaň - Dunajská Streda - Veľký Meder. Prechod štátnou hranicou do Maďarska nebol potvrdený.

Podľa predloženého CMR zo dňa 02.09.2010 sa mala preprava repky uskutočniť vozidlom B. medzi obcou Čiližská Radvaň a Győr - Maďarsko. Zo záznamu poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlo EČ B. sa pohybovalo dňa 02.09.2010 v čase od 07:06:17 do 18:43:42 na území Slovenska. Zo záznam vyplýva, že vozidlo s C. sa v tento deň pohybovalo po území Slovenska, a to medzi obcou Veľký Meder a obcou Chotín, ktorú absolvovalo trikrát. Prechod štátnou hranicou do Maďarska v tento deň nebol potvrdený.

Podľa predloženého CMR zo dňa 07.09.2010 sa preprava repky uskutočnila vozidlom D. XXX medzi

obcou Bátorove Kosihy a Győr. Zo záznamu poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlo EČ D. XXX sa dňa 07.09.2010 pohybovalo po území Slovenska a užívalo vymedzené úseky ciest v čase od 16:18:10 do 17:23:46 a v tento deň prechádzalo štátnou hranicou medzi Slovenskom a Maďarskom pri výstupe zo Slovenska (vstup na územie Slovenska z predložených materiálov nie je vidieť).

Podľa predložených CMR zo dňa 14.09.2010 sa uskutočnila preprava repky medzi obcou Okoč a Győr - Maďarsko vozidlami s EČ D. XXX a s EČ D. XXX. Zo záznamov poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlá EČV D. XXX a D. XXX sa dňa 14.09.2010 pohybovali po území Slovenska a užívali vymedzené úseky ciest. Uvedené vozidlá, tak ako bolo už vyššie uvedené, nie sú majetkom spoločnosti PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ Kft., ktorá je uvedená na CMR ako prepravca, spoločnosť nikdy nebola v obchodnom vzťahu so spoločnosťami SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. ani SCOREX, spol. s r.o.. Spoločnosť nikdy neprepravila tovar spomenutým spoločnostiam. Dňa 14.09.2010 prepravu tovaru uvedenú na CMR č. SK M 0111454 a SK M 0111453 spoločnosť PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ Kft. neuskutočnila. Z uvedeného vyplýva, že údaje uvedené na predložených CMR nie sú pravdivé, nie je známe, kto tieto doklady vystavil, a že preprava tovaru nebola vykonaná tak, ako je to na CMR č. SK M 0111454 uvedené.

Správca dane dňa 12.11.2012 vykonal výsluch svedka pani Z. T., ktorá podľa čestného prehlásenia, ktoré predložila správcovi dane spoločnosť SCOREX, spol. s r.o., zabezpečovala predaj poľnohospodárskych produktov pre firmu SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft.. Z výsluchu nie je jasné, kto vlastne za spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., poveril pani Z. T. k vykonávaniu takejto činnosti v mene tejto spoločnosti. Jej vyjadrenie, že činnosť vykonávala na základe kontaktov od jedného pána, ktorého meno nevedela povedať, nepôsobilo dôveryhodne. Vo výpovedi uviedla, že ju kontaktoval jeden pán a ešte aj F. L., no kto je tento pán, v akom vzťahu mal byť s maďarskou spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., jej nie je známe, žiadne písomné poverenie ani splnomocnenie od SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nemá, a teda činnosť vykonávala podľa jej vyjadrenia na základe ničoho. Odkiaľ mala vedomosť o tom, že SCOREX, spol. s r.o. má požadovaný tovar, si nepamätá, pri obchodoch komunikovala s pánom F.. Uviedla, že konateľ spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nepozná, nevie jeho meno, nikdy ho nevidela, nikdy sa s ním nestretla. Keďže za spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. vkladala finančnú hotovosť na účet spoločnosti SCOREX, spol. s r.o., bola jej položená otázka, odkiaľ mala tieto finančné prostriedky. Pani T. uviedla, že od pána F. alebo iného pána, ktorého meno nevedela uviesť. K preprave uviedla, že jej pán F. nahlasoval EČ vozidiel, ale akým spôsobom, si nepamätá. Jej tvrdenie v čestnom prehlásení, že tovar opustil územie Slovenska, nevie nijako preukázať. Uviedla, že má vedomosť o tom, že pán D. P. bol volaný na Daňový úrad v Maďarsku, a tento pán mal brať tovar od SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft.. Či bola prítomná pri nakladaní tovaru si nespomína, tovar nepreberala, bol naložený do pristavených kamiónov, za spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nič nepodpisovala, ani nepečiatkovala. Činnosť vykonávala ako súkromná osoba, bez písomnej dohody, bezodplatne, pomáhala spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. zadarmo. Svedkovi Z. T. položil otázky aj splnomocnený zástupca spoločnosti SCOREX, spol. s r.o. JUDr. Ondrej Kremaský. Na jeho otázky odpovedala pani T., že na čestnom prehlásení je skutočne jej vlastnoručný podpis, že aj keď nebola prítomná pri nakládke tovaru, vždy bol prítomný niekto zo SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. a peniaze doniesol, keď boli autá naložené a uviedla, že nebola uplatnená žiadna reklamácia zo spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., že by tovar nebol dodaný.

Pri preverovaní existencie tovaru bolo snahou správcu dane zistiť existenciu a pôvod fakturovaného tovaru.

Dodávateľ BM FOODS spol. s r.o., Klincová 3, 821 08 Bratislava potvrdil ako prvý dodávateľ dodávku pšenice a repky olejnej pre SCOREX, spol. s r.o., avšak u ďalšieho dodávateľa Firma Zsemlye s.r.o. sa nedal pôvod tovaru a ani existencia tohto tovaru preveriť, z dôvodu, že spoločnosť dňa 17.11.2010 zmenila obchodné meno a konateľa, pričom konateľ tejto spoločnosti dňa 29.11.2010 zomrel. Z

uvedeného dôvodu nie je známe kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Zsemlye s.r.o. nakúpila. Podľa dostupných dokladov tovar - pšenica potravinárska zmenil dňa 03.09.2010, t.j. v jeden deň majiteľa štyrikrát a tovar - repka olejná zmenila majiteľa dňa 06.09.2010 tiež štyrikrát.

Dodávateľ QUESTER spol. s r.o., Alžbetínske nám. č. 1203/122, 929 01 Dunajská Streda potvrdil ako prvý dodávateľ dodávku repky pre SCOREX, spol. s r.o., avšak u ďalšieho dodávateľa, spoločnosti Topánka s.r.o.. Kúpeľná 16, 932 01 Veľký Meder, ktorá dodala tovar firme QUESTER, spol. s r.o., sa nedal pôvod a ani existencia tovaru preveriť, nakoľko podľa vyjadrenia Daňového úradu Nitra je tento subjekt nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, nepodáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, daňové priznanie nepodal ani za obdobie III. štvrt'rok 2010, písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Z uvedeného dôvodu nie je známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Topánka s.r.o. nakúpila.

Z predloženého spisu žalovaný dospel k názoru, že dôkazné bremeno, ktoré je v súlade s ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. na daňovom subjekte, primárne neunesol daňový subjekt. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

Konateľ maďarskej spoločnosti AGRI-TORI, Kft. p. J. a splnomocnený zástupca spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., O. M., mali možnosť sa k rozporným obchodným transakciám vyjadriť do zápisnice u miestne príslušného správcu dane maďarskej daňovej správy, a predkladať vierohodné dôkazy (napr. priznať nadobudnutie tovaru na území Maďarska), ktoré by potvrdili ich tvrdenie, ktoré následne uviedli v čestnom prehlásení, pretože podnikateľská činnosť týchto spoločností podlieha pod legislatívu Maďarska a ako platitelia dane sú miestne príslušní maďarskej daňovej správe, ktorej podávajú daňové priznania, v ktorých mal byť predmetný tovar uvedený. V danom prípade maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie deklarovaného tovaru na územie Maďarska.

Žalovaný k danej veci uviedol, že otázkou preukázania prepravy tovaru v rámci Európskeho spoločenstva sa zaoberal aj Európsky súdny dvor (Rozsudok zo dňa 27.09.2007, C-409/04 - Telos), z ktorého vyplýva nutnosť kvalifikácie dodávky tovaru alebo nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva na základe objektívnych dôkazov, ako je existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi (vnútri Spoločenstva).

Predpokladom oslobodenia od dane je, aby nadobúdateľ a dodávateľ boli podnikateľmi a vlastníctvo tovaru bolo prevedené na nadobúdateľa a tovar bol skutočne fyzicky premiestnený do iného členského štátu. Premiestnenie tovaru (fyzické dodanie) na územie Maďarska nebolo zo strany maďarskej daňovej správy potvrdené a podľa maďarskej daňovej správy odberateľa AGRI-TORI, Kft. a SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nadobudnutie tovaru nedeclarovali v podanom daňovom priznaní. Skutočné dodanie tovaru v prospech uvedených spoločností žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani v rámci odvolacieho konania žiadnymi relevantnými dôkaznými prostriedkami nepreukázal. Ustanovenie § 43 zákona o DPH upravuje oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. V zmysle odseku 5 cit. ustanovenia zákona je platiteľ povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. V prípade, ak nie sú splnené všetky podmienky v citovanom ustanovení zákona, napr. tovar nie je fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníkovi v tuzemsku.

Podľa rozsudku ESD C-184/05-Twoh dodávateľ musí dokázať (dokladovať) prepravu, resp. zásielku. Musí dokázať, že predmet dodania bol zaslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že tovar fyzicky opustil dodávateľskú krajinu. Odovzdanie potvrdenia o nadobudnutí nadobúdateľom nie je dôkazom pre oslobodenie intrakomunitárneho dodania od dane, pretože tým sa nedokáže, že tovar skutočne opustil dodávateľský štát.

Správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v

zmysle cit. zákona formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o preprave tovaru na územie Maďarska. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií (napr. z odpovedí na medzinárodné žiadosti zaslané Maďarskou finančnou správou) nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemusel tieto uznať ako relevantné. Ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

Na základe vyššie uvedeného žalovaný navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť.

IV.

Podaním doručeným odvolaciemu súdu dňa 04.04.2017 sa žalobca vyjadril k vyjadreniu žalovaného k odvolaniu žalobcu. Žalobca uviedol, že zotráva na žalobných, aj odvolacích dôvodoch, pre ktoré považuje rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

Žalobca namietal, že jeho postavenie v konaní je často vnímané len formálne a súd nadraduje fiškálny záujem štátu nad princípy právneho štátu. Poukázal na rozsudok ESD C - 273/11, ktorý nepotvrdzuje záver žalovaného. Zjednocujúci výklad právnych predpisov smeruje k rešpektovaniu práv daňových subjektov bez ohľadu na to, v ktorej krajine majú sídlo. Vychádzajú zo zásady, že daň má byť zaplatená v krajine spotreby. Rozsudky ESD potom logicky nevylučujú zo zodpovednosti nadobúdateľov. Judikatúra na Slovensku je založená na výlučnej zodpovednosti dodávateľa s cieľom dosiahnuť zaplatenie dane bez ohľadu na to, kde bol tovar spotrebovaný a na bezhraničnom dôkaznom bremene dodávateľa. Dodávateľ je zodpovedný za to, že nadobúdateľ sa nedostavil na daňový úrad a nepodal daňové priznanie. Rozhodovacia činnosť súdov popiera princípy právnej istoty, proporcionality, čo v konečnom dôsledku vyvoláva oprávnené otázky o nezávislosti súdov. Žalovaný neprikladá dohodnutej dodacej podmienke FCA žiadny právny význam, na rozdiel od ESD, pre ktorý je dôležité, kto bol povinný uskutočniť prepravu. ESD skúma dobrú vieru dodávateľa, čo žalovaného nezaujíma a keďže krajský súd sa obmedzil na prevzatie všetkých záverov žalovaného, podmienky pre použitie judikatúry ani neskúmal. Z rozsudkov ESD jednoznačne vyplýva, že nie je možné požadovať zaplatenie DPH od žalobcu len preto, že žalovaný tvrdí, že žalobca nepreukázal fyzické prepravenie tovaru. Táto skutočnosť je len jedným z predpokladov v zmysle rozsudkov ESD, aj keď rozhodovacia právna prax na Slovensku je založená výlučne na tejto skutočnosti. Nemôže byť sporné, že nebol predložený žiadny dôkaz o tom, že tovar nebol prepravený na územie inej krajiny EÚ. Odpovede maďarských orgánov sú ich názorom na vec a nie dôkazom o neuskutočnení prepravy.

Žalobca navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že sa rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím daňového úradu zrušuje alebo zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na nové konanie.

V.

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

V správnom súdnictve preskúmajajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.)

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

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

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

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

Podľa § 219 ods.1 a 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalobcu - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. O výsledku kontroly vyhotovil protokol číslo 9102403/5/136/2012/Kri zo dňa 24.01.2012 a Dodatok č. 1 k protokolu. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal žalobcovi dodanie tovaru do Maďarskej republiky pre odberateľov AGRI-TORI, Kft. a SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. oslobodené podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Žalobca mal spoločnosti AGRI-TORI, Kft. Budapešť dodať tovar podľa faktúry č. 2010192 zo dňa 03.09.2010 - pšenicu v množstve 63,80 t v celkovej hodnote 11.985,20 eura; podľa faktúry č. 2010202 zo dňa 20.09.2010 - repku olejnú v množstve 48,63 t v hodnote 18.722,55 eura a spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. Tatabanya mal dodať tovar podľa faktúry č. 2010190 zo dňa 02.09.2010 - repku v množstve 27,78 t v celkovej hodnote 10 695,30 eura; podľa faktúry č. 2010193 zo dňa 06.09.2010 - repku v množstve 24,92 t v celkovej hodnote 9549,20 eura; podľa faktúry č. 2010194 zo dňa 07.09.2010 - repku v množstve 46,34 t v celkovej hodnote 17 840,90 eura; podľa faktúry č. 2010199 zo dňa 14.09.2010 - repku v množstve 49,65 t v celkovej hodnote 19 115,25 eura.

Z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že konateľ spoločnosti AGRI-TORI, Kft. p. J. sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nespolupracoval s úradom a nesplnil si povinnosti podania daňového priznania a zaplataenia dane, spoločnosť nepredložila účtovníctvo. Správca dane spochybnil jeho čestné prehlásenie, ako aj čestné prehlásenie jeho zástupcu p. O. S., že tovar naložený na Slovensku bol prepravený na územie Maďarskej republiky. Na jednej strane AGRI-TORI, Kft. Tvrdí v čestnom prehlásení, že tovar bol prepravený na územie Maďarskej republiky, ale jeho nadobudnutie v Maďarskej republike ako kupujúci nepriznal. Aj vyjadrenia pána O. S. v zmysle zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 13.09.2012 považoval za nejednoznačné, keďže si ako zástupca spoločnosti AGRI-TORI, Kft. na základe splnomocnenia povereného nákupom nepamätá ako zistil informácie, že žalobca má poľnohospodárske plodiny na predaj, peniaze na platby dostával od pánov, ktorých nepoznal a peniaze mu odovzdávali pri nakládke, pri banke a pod., nevie, či písal čestné prehlásenie, lebo to bola požiadavka dodávateľa - žalobcu a pečiatkou spoločnosti pečiatkoval CMR, vážne lístky a iné doklady potrebné k danej transakcii, podľa jeho vedomostí kamióny opustili územie Slovenskej republiky.

Preprava tovaru do Maďarska mala byť uskutočňovaná vozidlom EČV P. XXX a P. XXX spoločnosti SZE-GA FUVAR Kft. a mala sa uskutočniť dňa 03.09.2010. Konateľ spoločnosti SZE-GA FUVAR Kft. nevedel nič o type tovaru, o objednávke na prepravu, o balení tovaru, o mieste nakládky a vykládky tovaru a o prijatí tovaru a nemá žiadne doklady týkajúce sa uvedenej dodávky. Správca dane na základe týchto zistení neakceptoval CMR č. 7333232 a č. 7333233. Z informácií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že 03.09.2010 vozidlo P. XXX sa pohybovalo na území Slovensku a to v čase od 6:43 do 10:37 hod.. Z dokladov nevyplývalo, že by predmetné vozidlo vstúpilo na územie Slovenska a ani výstup na územie Maďarska.

Podľa správca dane dodanie tovaru, ktoré žalobca vyfakturoval maďarskej zdaniteľnej osobe AGRI-TORI, Kft. sa nepotvrdilo, nebolo preukázané, že bola splnená podmienka oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte - spoločnosti AGRI-TORI, Kft., preto toto dodanie nepovažoval za oslobodené od dane.

V zdaňovacom období september 2010 žalobca deklaroval dodávky tovaru pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., ktoré správca dane preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Maďarská daňová správa deklarované dodanie nepotvrdila, spoločnosť nebola nájdená ani na registrovanej centrále ani v jej sídle, adresa konateľa spoločnosti U. S. je neznáma. Na adrese spoločnosti sa nachádza opustený dom, vlastník p. T. S. uviedol, že nikomu nedal povolenie na založenie a registrovanie spoločnosti na adrese jeho domu. Daňové priznanie a súhrnné výkazy za rok 2010 spoločnosť nepodala. Splnomocnený zástupca spoločnosti O. M. uviedol, že urobil vyhlásenie pred notárom, ale do dátumu prehlásenia nemal vedomosť o transakciách medzi spoločnosťami. Nemal maďarský preklad prehlásenia. Originál splnomocnenia O. M. nevedel správcovi dane poskytnúť, je zdravotne postihnutý dôchodca, pričom správca dane na základe zisteného predpokladá, že ide o nastrčenú osobu. Uviedol, že transakcie súviseli s predajom pšenice. Správca dane požiadaval o preverenie prepravy maďarskú daňovú správu deklarovaného tovaru spoločnosťou PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ, Kft., ktorá v odpovedi uviedla, že táto spoločnosť nikdy nebola v obchodnom vzťahu so spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. a ani so spoločnosťou SCOREX, spol. s r.o., nikdy neprepravila tovar zo Slovenska do Budapešti pre uvedené spoločnosti, vozidlá uvedené na CMR nie sú v jej vlastníctve. Nikdy neprepravil a nedal poverenie na prepravu vozidlami s EČ B., D. XXX, D. XXX, nepozná vlastníka vozidiel.

Zo záznamu poskytnutého NDS, a.s. je zrejmé, že vozidlo s EČ B. sa dňa 06.09.2010 pohybovalo v čase od 07:02:10 do 13:34:31 na území Slovenska, a to medzi obcou Veľký Meder - Čiližská Radvaň - Dunajská Streda - Veľký Meder. Prechod štátnou hranicou nebol potvrdený. Zároveň správca dane si zabezpečil aj záznamy vozidiel EČ B. zo dňa 02.09.2010, EČ D. XXX, EČ D. XXX zo dňa 14.09.2010. Podľa predloženého CMR zo dňa 02.09.2010 sa mala preprava repky uskutočniť vozidlom B. medzi obcou Čiližská Radvaň a Győr - Maďarsko. Zo záznamu poskytnutého Národnou diaľničnou

spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlo EČ B. sa pohybovalo dňa 02.09.2010 v čase od 07:06:17 do 18:43:42 na území Slovenska. Zo záznam vyplýva, že vozidlo s EČ XXX B. sa v tento deň pohybovalo po území Slovenska, a to medzi obcou Veľký Meder a obcou Chotín, ktorú absolvovalo trikrát. Prechod štátnou hranicou do Maďarska v tento deň nebol potvrdený. Podľa predložených CMR zo dňa 14.09.2010 sa uskutočnila preprava repky medzi obcou Okoč a Győr - Maďarsko vozidlami s EČ D. XXX a EČ D. XXX. Zo záznamov poskytnutého Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že vozidlá EČ D. XXX a EČ D. XXX sa dňa 14.09.2010 pohybovali po území Slovenska a užívali vymedzené úseky ciest.

Z výsluchu svedka p. Z. T., ktorá podľa čestného prehlásenia, zabezpečovala predaj poľnohospodárskych produktov pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., nie je jasné, kto vlastne za spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., poveril pani Z. T. k vykonávaniu takejto činnosti v mene tejto spoločnosti. Jej vyjadrenie, že činnosť vykonávala na základe kontaktov od jedného pána, ktorého meno nevedela povedať, nepôsobilo dôveryhodne. Vo výpovedi uviedla, že ju kontaktoval jeden pán a ešte aj F. L., no kto je tento pán, v akom vzťahu mal byť s maďarskou spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft., jej nie je známe, žiadne písomné poverenie ani splnomocnenie od SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nemá, a teda činnosť vykonávala podľa jej vyjadrenia na základe ničoho. Odkiaľ mala vedomosť o tom, že SCOREX, spol. s r.o. má požadovaný tovar, si nepamätá. Konateľ spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nepozná, nevie jeho meno, nikdy ho nevidela, nikdy sa s ním nestrela. Finančné prostriedky na činnosť pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. mala od pána F. alebo iného pána, ktorého meno nevedela uviesť. Pán F. nahlasoval EČ vozidiel, ale akým spôsobom si nepamätá. Jej tvrdenie v čestnom prehlásení, že tovar opustil územie Slovenska, nevie nijako preukázať. Či bola prítomná pri nakladaní tovaru si nespomína, tovar nepreberala, bol naložený do pristavených kamiónov. Činnosť vykonávala ako súkromná osoba, bez písomnej dohody, bezodplatne, pomáhala spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. zadarmo.

Správca dane preveroval existenciu a pôvod tovaru u dodávateľa BM FOODS spol. s r.o., Bratislava, Zsemlye, s.r.o., Veľký Meder, QUESTER spol. s r.o. Dunajská Streda, Topánka s.r.o., Veľký Meder. Dodávateľ BM FOODS spol. s r.o. potvrdil dodávku pšenice a repky olejnej pre SCOREX, spol. s r.o., avšak u ďalšieho dodávateľa Firma Zsemlye s.r.o. sa nedal pôvod tovaru a ani existencia tohto tovaru preveriť, z dôvodu, že spoločnosť dňa 17.11.2010 zmenila obchodné meno a konateľa, pričom konateľ tejto spoločnosti dňa XX.XX.XXXX zomrel. Z uvedeného dôvodu nie je známe kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Zsemlye s.r.o. nakúpila. Dodávateľ QUESTER spol. s r.o., Dunajská Streda potvrdil dodávku repky pre SCOREX, spol. s r.o., avšak u ďalšieho dodávateľa, spoločnosti Topánka s.r.o., Veľký Meder, ktorá dodala tovar firme QUESTER, spol. s r.o., sa nedal pôvod a ani existencia tovaru preveriť, nakoľko podľa vyjadrenia Daňového úradu Nitra je tento subjekt nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, nepodáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, daňové priznanie nepodal ani za obdobie III. štvrtrok 2010, písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Z uvedeného dôvodu nie je známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Topánka s.r.o. nakúpila.

Na základe zistení Daňový úrad Bratislava dodatočným platobným výmerom č. 9102403/5/3765644/2012/Fá zo dňa 18.12.2012 podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) žalobcovi znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 14 042,98 eura na sumu 32 150,91 eura.

Voči prvostupňovému rozhodnutiu žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/86338/2013/5085-r zo dňa 08.03.2013 tak, že napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava zmenil tak, že znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 11 053,66 eura na sumu 35 140,23 eura. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého žalobca nespĺnil podmienky ustanovené v § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne platnými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

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

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

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

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

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

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

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'ne a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince,

ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

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.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, v rozhodnutí žalovaného a správcu dane. S odôvodnením rozsudku krajského súdu, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/86338/2013/5085-r zo dňa 08.03.2013. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zmenil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102403/5/3765644/2012/Fá zo dňa 18.12.2012, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 14 042,98 eura na sumu 32 150,91 eura, tak že znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 46 193,89 eura o čiastku 11 053,66 eura na sumu 35 140,23 eura. Žalobcom uplatnený nadmerný odpočet bol znížený z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať skutočné dodanie tovaru odberateľom so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, konkrétne v Maďarskej republike a taktiež z dôvodu, že v daňovom konaní sa nepreukázalo, že predmetný tovar bol v tomto inom štáte aj skutočne zdanený.

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je teda preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2010.

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcou dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho

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

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

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

V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že tovar (repka olejná a pšenica) bol skutočne prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Maďarská republika) v zmysle žalobcom deklarovaných faktúr a predložených CMR, teda žalobca nespĺnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

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

Najvyšší súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktú, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Odvolací súd poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Aby išlo o v danom prípade o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené

zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať tak, aby bol naplnený účel európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby. Osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie, a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby.

Podľa odvolacieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklaroványm maďarským odberateľom z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonaných prepravách deklaroványmi maďarskými odberateľmi predložené neboli. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň z pridanej hodnoty, k zdaniteľnému obchodu. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správca dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarským odberateľom, ako kupujúcim, uvedeným na faktúre a CMR.

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

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

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

Podľa odvolacieho súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s

ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. To, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a preto podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade (jedná sa o alternatívnu situáciu), ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Súd mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 8 Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015).

Podľa čl. 4 vyhl. ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) (ďalej len „dohovor“) dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Ak nákladný list chýba, ak má nedostatky alebo ak sa stratil, nie je tým existencia alebo platnosť prepravnej zmluvy dotknutá a vzťahujú sa na ňu aj naďalej ustanovenia tohto dohovoru. Pokiaľ medzinárodný nákladný list - CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). Podľa čl. 6 bod 1. písm. d/ dohovoru nákladný list musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia. V predmetnom prípade CMR neobsahoval presný údaj o mieste určenia, len veľmi všeobecne - skratku alebo názov krajiny príjemcu a mesto (Győr, Budapešť, Martfű). Teda v predložených CMR chýba presné určenie miesta dodania tovaru.

Podľa názoru odvolacieho súdu bolo povinnosťou žalobcu, preukázať, že k realizovaniu dodávky tovaru - repky olejnej a pšenice dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste došlo, pričom nestačí len preukázať, že kúpna cena za tovar bola nielen účtovaná žalobcom, ale aj žalobcovi skutočne zaplatená. Preprava tovaru do Maďarskej republiky pre spoločnosť AGRI-TORI, Kft. bola spochybnená nakoľko prepravca spoločnosť SZE-GA FUVARR Kft. nemá žiadne doklady týkajúce sa uvedenej dodávky. Vzhľadom na uvedené musel správca dane pristúpiť k overeniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi ako napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod., avšak žiadne takéto dôkazy žalobca nepredložil.

Odvolací súd ďalej poukazuje na nezrovnalosť spochybňujúcu reálnosť dodania tovaru tak, ako to prezentuje žalobca v predložených dokladoch, a to podľa faktúry č. 2010202 zo dňa 20.09.2010 mala byť pre spoločnosť AGRI-TORI Kft. prepravená repka olejná v množstve 48,63 t, z toho 24,44 t motorovým vozidlom EČ L. XXX a 24,19 t vozidlom EČ M. XXX. Avšak podľa priloženého CMR č. SK 7333266 zo dňa 16.09.2010 mal S. W. prepraviť repku olejnú v množstve 24,44 t motorovým vozidlom EČ L. XXX a podľa CMR č. SK 7333264 zo dňa 20.09.2010 repku olejnú v množstve 24,19 t motorovým vozidlom EČ L. XXX s návesom V. XXX.

Čo sa týka dodania tovaru do Maďarskej republiky pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. splnomocnený zástupca spoločnosti SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. O. M. uviedol, že urobil vyhlásenie pred notárom, ale do dátumu prehlásenia, t.j. do 17.06.2011 nemal vedomosť o transakciách medzi spoločnosťami. Teda nemal vedomosť ani o predmetných dodávkach z roku 2010. Nemal maďarský preklad prehlásenia. Originál splnomocnenia na zastupovanie nevedel správcovi dane poskytnúť. Uviedol, že predmetné transakcie súviseli s predajom pšenice, pričom na jednotlivých faktúrach pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. je uvedená repka. Prepravca tovaru pre spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. spoločnosť PINTER SZÁLITMÁNYOZÓ Kft. uviedla, že nikdy nebola v obchodnom vzťahu so spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. a ani so

spoločnosťou SCOREX spol. s r.o., nikdy neprepravila tovar zo Slovenskej republiky do Budapešti pre uvedené spoločnosti, vozidlá uvedené na CMR nie sú v jej vlastníctve, niekto zneužil jej meno, údaje a pečiatku, preto „podali dňa 23.05.2011 sťažnosť na políciu.“ Uvedené vylučuje prepravu predmetného tovaru tak, ako to deklaruje žalobca.

Žalobca v odvolaní tvrdí, že z listinných dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že medzi žalobcom a maďarským príjemcom bola dohodnutá dodacia podmienka INCOTERMS 2000 „FCA“, z ktorej vyplýva, že svoju povinnosť z kúpnej zmluvy si žalobca splnil dodaním tovaru dopravcovi. Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca mal s odberateľom spoločnosťou AGRI - TORI, Kft. uzavretú písomnú kúpnu zmluvu č. 55.12 2010, č. 61 2 2010 a č. 63 2 2010. Uzavretie kúpnej zmluvy so spoločnosťou SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. však nepreukázal. Spôsob dodania tovaru musí jasne vyplývať z kúpnej zmluvy alebo z prepravnej zmluvy. V zmysle uvedeného nestačí, ak je na faktúre, ktorá je len účtovným dokladom, uvedené „FCA, Okoč, SR“ alebo „FCA Bátorové Kosihy, Svodín, SR“ (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/7/2015 zo dňa 26.01.2017). Spôsob dodania tovaru nevyplýval ani z predložených CMR.

V konečnom dôsledku odvolací súd zistil, že nebolo možné preveriť pôvod a existenciu deklarovaného tovaru. Dodávateľ BM FOODS, s.r.o. potvrdil dodávky pšenice a repky olejnej pre SCOREX spol. s r.o., avšak ďalší dodávateľ spoločnosť Zsemlye s.r.o. dňa 17.11.2010 zmenila obchodné meno na Firma Görös, spol. s r.o. a konateľa, pričom konateľ tejto spoločnosti dňa XX.XX.XXXX zomrel. Z uvedeného nie je známe kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Zsemlye s.r.o. nakúpila. Dodávateľ QUESTER spol. s r.o., Dunajská Streda potvrdil dodávku repky pre SCOREX, spol. s r.o., avšak u ďalšieho dodávateľa, spoločnosti Topánka s.r.o., Veľký Meder, ktorá dodala tovar firme QUESTER, spol. s r.o., sa nedal pôvod a ani existencia tovaru preveriť, nakoľko tento subjekt je nekontaktný, nepodáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Z uvedeného dôvodu nie je známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť Topánka s.r.o. nakúpila.

Odvolací súd zároveň poukazuje na skutočnosť, že nebolo možné preveriť ani nadobúdateľov predmetného tovaru. Konateľ spoločnosti AGRI-TORI, Kft. p. J. sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nesplnil si povinnosti podania daňového priznania a spoločnosť nepredložila účtovníctvo. Takisto spoločnosť SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. nepotvrdila deklarované dodanie tovaru, nebola nájdená na registrovanej adrese sídla a adresa konateľa spoločnosti U. S. je neznáma.

Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady). Odvolací súd k námietke žalobcu, že sa nemohol oboznamovať s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií uvádza, že výsledky tejto medzinárodnej spolupráce sú založené v administratívnom spise. Žalobca v priebehu administratívneho konania mohol nahliadnuť do administratívneho spisu a mohol sa vyjadriť nielen k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ale aj k samotným formulárom o medzinárodnej výmene informácií. K uvedenému odvolací súd poukazuje napr. na oznámenie správcu dane zo dňa 28.02.2012, ktorým oznámil žalobcovi možné termíny na nahliadnutie do administratívneho spisu.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu

ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016). V prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/7/2012 zo dňa 21.02.2013). Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/33/2014 zo dňa 21.02.2013).

Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovaných preprav predmetného tovaru, vyplývajúceho z faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa AGRI-TORI, Kft. a odberateľa SLALOM INGATLANFORGALMAZÓ, Kft. do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložené a obsahovo neúplné prepravné doklady - medzinárodné nákladné listy, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.

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

Zároveň možno na základe obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodných nákladných listov, preverenie u deklarovaných prepravcov tovaru, spochybnili vierohodnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných podľa § 43 ods. 5 písm. a/ a písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, zároveň na nich nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcimi, len ich splnomocnenými zástupcami pri naložení tovaru ako vyplýva z CMR a výpovede pána S. i čestného prehlásenia pána M..

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

nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.