

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/67/2012
Identifikačné číslo spisu:	6012200389
Dátum vydania rozhodnutia:	29.01.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:6012200389.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu ROVEN, spol. s r.o., so sídlom Bystrô 402, 962 05 Hriňová, zast. JUDr. Líviou Kňážíkovou, advokátkou so sídlom Nám. M.R. Štefánika č. 6, 945 01 Komárno, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1040503/135596/2012, č. 1040503/135595/2012, č. 1040503/135606/2012, č. 1040503/135602/2012, č. 1040503/135599/2012, č. 1040503/135594/2012, č. 1040503/135597/2012, č. 1040503/135603/2012 všetky zo dňa 27. februára 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23 S/45/2012 - 29 zo dňa 11. júla 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/45 /2012 - 29 zo dňa 11. júla 2012, p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa žalobca domáhal zrušenia jednotlivých rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 27. februára 2012 ako aj rozhodnutí Daňového úradu Detva zo dňa 30. júna 2011 a vrátenia vecí žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie. Uviedol, že v odvolacom konaní Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo napadnutými rozhodnutiami rozhodnutia správcu dane - Daňového úradu Detva, ktorými vyrúbil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 2.259,74 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 4.093,44 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 1.128,56 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 3.556,49 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 3.508,86 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 1.150,26 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 3.132,51 eura, ďalej za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 1.459,80 eura. Žalovaný správny orgán takto rozhodol, keď sa stotožnil so správcou dane, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt vyhotovil v jednotlivých zdaňovacích obdobiach odberateľské faktúry pre odberateľov z iného členského

štátu Európskej únie (Maďarska), s predmetom fakturácie za dodanie tovaru: ihličnaté rezivo, pričom prílohou faktúr bol aj dodací list (u väčšiny) a Medzinárodný nákladný list - CMR (u všetkých). Odberateľskými faktúrami žalobca deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, ktoré uviedol v riadku č. 13 a 14 daňového priznania za jednotlivé zdaňovacie obdobia. Správca dane dospel k záveru, že nebolo hodnoverne preukázané splnenie podmienok v zmysle § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, t. j., že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu, pretože maďarskí odberatelia nepotvrdili a nepriznali nadobudnutie tohto tovaru (nepodali žiadne daňové priznania, respektíve nulové) a nebola potvrdená ani preprava z tuzemska do Maďarska tak, ako to deklaroval žalobca na jednotlivých CMR. Správca dane preto neuznal dodanie tovaru na základe odberateľských faktúr ako dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH a po daňovej kontrole upravil sumu v riadku č. 13 a 14 daňového priznania tak, že ju znížil o príslušnú fakturovanú sumu a celkovo zvýšil základ dane v riadku č. 03 a daň v riadku č. 04 daňových priznaní, ktorá sa stala vždy predmetom vyrubeného rozdielu dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Pri vyčíslení DPH správca dane poukázal na § 22 ods. 1, 2 zákona o DPH a uviedol, že ak dodávateľ fakturoval dodanie tovaru v cene bez dane neoprávnene, pričom dodanie tovaru malo podliehať zdaneniu, protihodnota, ktorú odberateľ mal zaplatiť, sa považuje za cenu vrátane dane z pridanej hodnoty a daň sa vypočíta z dohodnutej protihodnoty. Správca dane vychádzal z toho, že, ak nebola preukázaná preprava z tuzemska do iného členského štátu a maďarskí odberatelia nepotvrdili a nepriznali nadobudnutie tohto tovaru, v dôsledku čoho nevzniklo oprávnenie na oslobodenie od dane pre nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 písmeno a/ zákona o DPH, potom správca dane vyhodnotil dodanie tovaru deklarované predmetnými odberateľskými faktúrami ako dodávku tovaru s miestom dodania v tuzemsku, ktoré v zmysle ustanovenia § 2 písm. a/, § 8 ods. 1, § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH podlieha dani z pridanej hodnoty. Daňovému subjektu správca dane umožnil splnenie jeho práva a povinnosti a to predkladať dôkazy. Správca dane nevychádzal len z predložených faktúr a CMR, ale vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, ako kontrolovaný daňový subjekt uskutočnil dodanie deklarovaného tovaru, a či údaje uvedené na faktúrach odrážajú skutočnosti tak, ako nastali.

Krajský súd v Banskej Bystrici jednotlivé žaloby žalobcu zamietol ako nedôvodné, keď dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného boli vydané v súlade so zákonom, pričom žalobné námietky súd nepovažoval za relevantné privodiť zrušenie napadnutých rozhodnutí a v plnom rozsahu sa stotožnil so závermi daňových orgánov, s odôvodnením napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane. Uviedol, že predmetom súdneho prieskumu bolo posúdenie záverov daňových orgánov o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, čo žalobca deklaroval uvedenými odberateľskými faktúrami, dodacími listami a medzinárodnými nákladnými listami CMR, preukazujúc dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Krajský súd poukázal na znenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení platnom k 31. decembru 2008, ďalej na znenie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH a na znenie ust. § 43 ods. 8 zákona o DPH. Zároveň konštatoval, že z citovaných ustanovení zákona o DPH vyplýva, že od dane je oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, t. j. dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený zo Slovenska do iného členského štátu a podmienkami oslobodenia sú, že odoslanie alebo preprava tovaru musí byť vykonávaná buď 1. slovenským dodávateľom tovaru alebo 2. nadobúdateľom tovaru z iného členského štátu alebo 3. na účet slovenského dodávateľa tovaru, respektíve na účet nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu. Rozhodujúcou podmienkou oslobodenia pri dodaní tovaru zo Slovenska do iného členského štátu je, že nadobúdateľ tovaru je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky na oslobodenie, t. j. 1. že nadobúdateľ tovaru je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, 2. že tovar bol dodaný do iného členského štátu, pričom dodanie tovaru preukáže. Ďalej krajský súd dôvodil, že platiteľ dane preukazuje dodanie tovaru do iného členského štátu, ako jednej z podmienok na oslobodenie: 1. kópiou faktúry, 2. prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní tovaru, v ktorom je uvedené miesto dodania a to v prípade, ak prepravu tovaru zabezpečí slovenský dodávateľ alebo nadobúdateľ z iného členského štátu 3. písomným potvrdením prijatia tovaru nadobúdateľom tovaru z iného členského štátu alebo osobou ním poverenou, a to v prípade, ak prepravu tovaru vykoná slovenský dodávateľ, 4. Písomným prehlásením nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu alebo osoby ním poverenej, a to v prípade, ak prepravu tovaru vykoná nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu, 5. inými dokladmi, ako napr. zmluvou o dodaní tovaru,

dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar a podobne.

Krajský súd ďalej poukázal na to, že aj podľa jeho záveru sa žalobcovi nepodarilo uniesť dôkazné bremeno a hodnoverne preukázať, že deklarovaný tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Maďarska a dodaný maďarským odberateľom uvedeným na predmetných faktúrach a rovnako žalobca nepreukázal, že preprava bola zabezpečená spôsobom uvedeným na jednotlivých CMR. Hodnovernosť a pravdivosť údajov na CMR bola spochybnená samotným žalobcom, ktorý po tom, čo mu bolo oznámené, že nie je možné preveriť uskutočnenie prepravy z tuzemska do Maďarska prepravcom LUAND, s.r.o. tak, ako to bolo deklarované na CMR, uvádzal žalobca potom iný spôsob prepravy a to prostredníctvom firmy E., ktorý, ale tiež nepreukázal prepravu, keď dodatočne nedoložil dôkazy o pohybe vozidla, respektíve u niektorých dodávok vypovedal, že prepravu tak, ako bola uvedená na CMR, vôbec nevykonával. Nebola preukázaná následne žalobcom ani preprava prostredníctvom R. K., respektíve H. R. tak, ako bola deklarovaná na CMR.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti krajský súd vyvodil preto záver, že údaje uvedené na listinných dôkazoch, ktorými žalobca deklaroval splnenie podmienok pre oslobodenie od dane, neboli pravdivé, a teda dôkazy nebolo možné považovať za preukazujúce, že tovar bol dodaný do iného členského štátu. Správne preto postupoval správca dane, ak vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, ako žalobca uskutočnil dodanie deklarovaného tovaru, či údaje uvedené na faktúrach odrážajú skutočnosti tak, ako nastali. Krajský súd ďalej dôvodil, že v plnom rozsahu sa stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že uplatnenie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru nespočíva len v predložení faktúry, dodacích listov, CMR a ich zaúčtovaní, ak tieto doklady nie sú podložené aj reálnym dodaním tovaru. Inak by vykonávanie daňových kontrol na overovanie skutočností deklarovaných týmito dokladmi nemalo opodstatnenie, pretože práve pri daňových kontrolách sa posudzuje obsahová stránka dôkazov, a to zisťovaním reálneho uskutočnenia prepravy tovaru osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Krajský súd ďalej dôvodil, že skutočnosť, že maďarskí odberatelia v roku 2008 uvedené dodávky tovaru vo svojom daňovom priznaní nepriznali, respektíve nepodali daňové priznanie alebo podali nulové daňové priznanie, nie je rozhodujúcou skutočnosťou, pre ktorú daňové orgány vyvodili záver o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Ak však, ale zahraničný odberateľ uskutočnené obchody nepriznal v daňovom priznaní a neodviedol príslušnú daň, táto skutočnosť vážne spochybňuje samotné dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu a možno na ňu prihliadnuť v rámci komplexného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že tvrdenia o nepreukázaní dodania tovaru z tuzemska do zahraničia na základe tej skutočnosti, že odberateľ tieto obchody nepriznal v daňovom priznaní, sú opreté jedine o úvahy daňového orgánu, ktoré nemajú žiadnu oporu vo vykonanom dokazovaní a v tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že táto skutočnosť bola preverená maďarskou finančnou správou a výsledok preverenia maďarskej finančnej správy bol oznámený slovenským daňovým orgánom.

Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo alternatívne odvolací súd zruší rozsudok súdu 1. stupňa a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca poukázal na to, že dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty v jednotlivých rozhodnutiach Daňového úradu Detva, ktoré boli potvrdené žalovaným, bolo porušenie ust. § 43 ods. 1, ods. 5 písmeno a/ zákona o DPH, ktoré bolo zistené na základe vykonaných kontrol dodržiavania ustanovení zákona o DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia máj, jún, júl, september, október, august, november a december 2008 u platiteľa dane z pridanej hodnoty ROVEN, spol. s r.o. Žalobca poukázal vo svojom odvolaní na jednotlivé skutočnosti týkajúce sa príslušných zdaňovacích období a mal za to, že zo skutočností ním tvrdených došlo k preukázaniu vo vzťahu k správcovi dane, že dodanie tovaru do iného členského štátu bolo hodnoverne preukázané v súlade s § 43 ods. 5 zákona o DPH príslušnými prepravnými dokladmi a preto žalobca v priebehu daňového konania uniesol dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia podmienok pre oslobodenie od dane a preukázal, že splnil podmienky uvedené v § 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/ zákona o DPH na oslobodenie od dane. Tvrdil, že tovar deklarovaný faktúrami podľa jednotlivých žalôb spoločnosť ROVEN, spol. s r.o. vlastnila a predala do Maďarskej republiky, čím bola splnená podmienka stanovená v § 43 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca poukázal na jednotlivé skutočnosti týkajúce sa

príslušnej prepravy tovaru do Maďarskej republiky. Žalobca tvrdil, že vo všetkých jednotlivých veciach, ako sa objavili nezrovnalosti ohľadom jednotlivých prepráv, boli vykonané dodatočné šetrenia a preverovania jednotlivých prepráv, pričom výsledky týchto šetrení boli oznámené správcovi dane a o jednotlivých prepravách boli správcovi dane predložené CMR-ky a dodacie listy, pričom uskutočnenie jednotlivých prepráv bolo v priebehu daňovej kontroly potvrdené prepravcom E.. Uviedol, že v priebehu daňového konania žiadal, aby bol vypočutý k ostatným prepravám ako svedok prepravca R. K., vzhľadom k tomu že žalobca je presvedčený o pravosti dokladov a nie je im jasné z akých dôvodov sa uvedené prepravy nenachádzali v jeho evidencii. R. K. nepredložil na podporu svojich tvrdení o tom, že prepravy nevykonali tachografické kotúče a uviedol, že boli zničené pri požiari, ktorá skutočnosť však nebola správcovi dane preverená a správca dane takúto požiadavku žalobcu považoval za neopodstatnenú a uvedený dôkaz nevykonali. Žalobca ďalej uviedol, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., keďže žalobcom navrhnutý dôkaz a to výsluch R. K. nevykonali, pretože jeho výpoveď by objasnila okolnosti potrebné pri rozhodovaní správcu dane. Žalobca nesúhlasí s názorom krajského súdu, že sám spochybnil hodnovernosť a pravdivosť údajov na jednotlivých CMR a nepopiera skutočnosť, že ohľadom jednotlivých prepráv vznikli nezrovnalosti, ale práve vnútorným šetrením sa snažili tieto rozpory ozrejmiť a k jednotlivým prepravám v priebehu daňového konania podal správcovi dane vysvetlenie. V súvislosti s tým, že správca dane vyvodil svoje závery na základe skutočností, že jednotliví odberatelia nadobudnutie tovarov nepriznali v daňových priznaniach, respektíve daňové priznania nepodali, tak v tomto rozhodnutí správcu dane považuje žalobca za neobjektívne a v rozpore so zásadou hodnotenia dôkazov vo vzájomnej súvislosti podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Potom poukázal na to, že v žalobách namieta skutočnosť, že správca dane zo správnych skutkových zistení vyvodil nesprávny právny záver, a teda nesprávne právne vec posúdil. Krajský súd sa mal preto zaoberať otázkou i právneho posudzovania si plnenia zákonných povinností zahraničného odberateľa vzhľadom na povahu fakturovaného plnenia a poukázal na rozsudok Súdneho dvora európskych spoločenstiev z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 a odcitoval výrok rozsudku. Žalobca mal za to, že Krajský súd v Banskej Bystrici sa dostatočne nevysporiadal so skutočnosťami, ktoré uvádzal a v dôsledku toho nesprávne vyhodnotil daný skutkový stav a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa písomne ku odvolaniu žalobcu vyjadrilo a uviedlo, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici. Žalobca v odvolaní uvádza skutočnosti, ktoré sú uvedené v rozhodnutiach žalovaného, ktoré boli predmetom podaných žalôb. Žalobca v odvolaní poukazuje na rozsudky Súdneho dvora európskeho spoločenstva, v ktorých sa Súdny dvor ES zaoberal postupom členského štátu v prípade, ak platiteľ vedel, resp. nevedel, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na rozsudok C-409/04 (Teleos), v zmysle, ktorého dodávateľ (žalobca) musí riadne a dôveryhodne preukázať splnenie základných podmienok nevyhnutných na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty a prijať všetky rozumné opatrenia, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Ako vyplýva zo spisového materiálu predloženého spolu s vyjadreniami k žalobám, žalobca dôveryhodným spôsobom nepreukázal splnenie základných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH. Žalovaný preto zotráva na odôvodnení svojich napadnutých rozhodnutí a na svojich vyjadreniach k žalobám, v ktorých sa vysporiadal s námietkami žalobcu a ktoré boli predložené krajskému súdu spolu so správnym spisom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako i konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie žalobcu prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu nie je možné vyhovieť a to z nasledovných dôvodov :

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 § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov na tieto námietky. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Najvyšší súd prvostupňový rozsudok podľa § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil a súčasne odkazuje na jeho podrobné dôvody vo vzťahu ku všetkým dôvodom podaného odvolania, ktoré sú prakticky totožné s dôvodmi samotnej žaloby a s ktorými sa krajský súd náležite po stránke skutkovej aj právnej vysporiadal a odvolací súd nevidí dôvod na zopakovanie vecne správnych dôvodov rozsudku krajského súdu.

Podľa § 219 ods. 2 OSP odvolací súd len dopĺňa dôvody prvostupňového rozsudku nasledovne:

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho

vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, 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, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovenia § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 o správe daní 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 dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

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

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 § 80 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodal tovar oslobodený od dane (§ 43) z tuzemska do iného členského štátu osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, alebo dodal tovar podľa § 8 ods. 4, je povinný podať súhrnný výkaz za obdobie kalendárneho štvrťroka do 25 dní po skončení kalendárneho štvrťroka.

Podľa § 80 ods. 3 zákona o DPH platiteľ je povinný v súhrnnom výkaze uviesť tovar, ktorý je oslobodený od dane, dodaný z tuzemska do iných členských štátov za obdobie kalendárneho štvrťroka.

Podľa § 80 ods. 4 zákona o DPH v súhrnnom výkaze je platiteľ povinný uviesť svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, identifikačné číslo pre daň nadobúdateľa, pod ktorým mu bol tovar dodaný, a celkovú hodnotu dodaného tovaru pre každého nadobúdateľa osobitne. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 4 je platiteľ povinný v súhrnnom výkaze uviesť svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, identifikačné číslo pre daň, ktoré má pridelené v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a hodnotu zodpovedajúcu základu dane určeného podľa § 22 ods. 6. Pri trojstrannom obchode je prvý odberateľ povinný v súhrnnom výkaze uviesť svoje identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar nadobudol a následne dodal, identifikačné číslo pre daň druhého odberateľa pridelené v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a celkovú hodnotu dodaného tovaru pre každého nadobúdateľa osobitne. Údaje v súhrnnom výkaze sa uvádzajú v slovenských korunách a zaokrúhľujú na celé koruny smerom nahor.

Podľa § 80 ods. 5 zákona o DPH pri oprave základu dane podľa § 25 uvedie platiteľ v súhrnnom výkaze sumu, o ktorú sa základ dane opravil, a to za kalendárny štvrťrok, v ktorom bola oprava základu dane oznámená nadobúdateľovi tovaru.

Podľa § 80 ods. 6 zákona o DPH, ak platiteľ zistí, že údaje uvedené v súhrnnom výkaze sú neúplné alebo nesprávne, podá opravný súhrnný výkaz. Opravný súhrnný výkaz môže platiteľ podať pred uplynutím lehoty na podanie súhrnného výkazu. Ak platiteľ po uplynutí lehoty na podanie súhrnného výkazu zistí, že údaje v súhrnnom výkaze sú neúplné alebo nesprávne, podá dodatočný súhrnný výkaz, v ktorom uvedie len doplnené alebo opravené údaje.

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.

Žalobca napáda procesné pochybenia správnych orgánov a nesprávne skutkové zistenia správnych orgánov oboch stupňov spočívajúce v nesprávnom vyhodnotení výsledkov dokazovania realizovaného v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní), daňovej kontroly, prvostupňového a druhostupňového daňového konania a na to nadväzujúce nesprávne právne posúdenie vecí.

Vo vzťahu k namietaným skutkovým zisteniam Najvyšší súd SR v administratívnom spise preveril získané a vykonané dôkazy, a to v spojitosti s meniacimi sa dôkazmi predkladanými žalobcom v priebehu oboch stupňov daňového konania a meniacimi sa tvrdeniami žalobcu;

- počnúc deklarovaním intrakomunitárnych transakcií (odberateľom registrovaným pre DPH v Maďarskej republike) oslobodených od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH,
- pokračujúc meniacim tvrdením o prepravcovi tovaru dodávateľmi, vo vzťahu ku ktorým sa dodanie tovaru na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií (dokazovanie vykonané maďarskou finančnou správou) nepotvrdilo,
- končiac verziou žalobcu o vyskladnení predmetného tovaru, a teda realizovaní dodania tovaru z

tuzemska do iného členského štátu.

Odvolací súd s prihliadnutím na prejednávaciu zásadu ovládajúcu daňové konanie, zásadu materiálnej pravdy a dôkazné bremeno daňového subjektu (§ 29 ods. 8 v spojení s § 15 ods. 6 zákona o správe daní) konštatuje, že daňové orgány v rámci správy daní s využitím vyhľadávacej zásady úzko spolupracovali so žalobcom, pričom tento v priebehu daňového konania využil svoje procesné práva a predkladal listinné dôkazy, ktorých reálny základ sa však nepotvrdil.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane po ukončení daňovej kontroly v súlade s ust. § 15 ods. 10 zákona o správe daní vypracovaný protokol obsahujúci výsledky zistení a vyhodnotenie dôkazov zaslal žalobcovi v primeranom časovom predstihu s oznámením dátumu prerokovania protokolu a uvedením zákonnej lehoty vyplývajúcej z citovaného ustanovenia na vyjadrenie sa k obsahu protokolu. Žalobca sa písomne, ani ústne do zápisnice u správcu dane, k obsahu protokolu k výsledku daňovej kontroly nevyjadril, nenavrhol doplnenie dokazovania, príp. vykonanie nových dôkazov (a to ani prehliadkou priestorov prevádzkarne), iba pri prerokovaní protokolu vyjadril bez bližšieho vysvetlenia a odôvodnenia nesúhlas s výsledkom daňovej kontroly.

Z uvedeného možno vyvodiť záver, že v priebehu prvostupňového konania, za dôkaznej situácie, kedy správca dane mal k dispozícii faktúry preukazujúce dodanie tovaru do iného členského štátu, doklady preukazujúce pohyb predmetného tovaru za jednotlivé zdaňovacie obdobia v roku 2008, objektívne nič nenasvedčovalo tomu, že by žalobca mal dôvod zmeniť verziu predkladaných účtovných prípadov ohľadne dodania tovaru pre odberateľov z iného členského štátu Európskej únie (Maďarska). Z uvedeného dôvodu sa nejaví ako logický postup, kedy by mal správca dane preverovať skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na DPH v prevádzke žalobcu, nakoľko na preukázanie dodania tovaru do členského štátu postačovali daňové, účtovné a iné doklady (§ 43 ods. 5 písm. a/ až d/ zákona o DPH) predložené žalobcom, ktorých reálny základ sa však v kontexte s doplnenými dôkazmi nepotvrdil.

Z chronológie predkladania listinných dôkazov žalobcom a ich obsahu vo vzťahu k zisteniam správcu dane možno konštatovať, že meniace sa verzie predkladaných účtovných prípadov pôsobia nepravdivo a účelovo, kedy pod ťarchou výsledkov dokazovania zhrnutých v protokole o výsledku daňovej kontroly a z prvostupňových rozhodnutí správcu dane vyplývalo, že žalobcom predkladané faktúry deklarujúce dodanie tovaru do členského štátu osobám registrovaným pre DPH nemajú reálny základ.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné zdôrazniť skutočnosť, že v rámci medzinárodnej daňovej výmeny informácií, vykonanej za účelom preverenia deklarovaných intrakomunitárnych transakcií a to prostredníctvom maďarskej finančnej správy, jednoznačne vyplýva, že žalobcom uvádzané obchodné spoločnosti so sídlami v Maďarskej republike s obchodnou spoločnosťou žalobcu v žiadnom prípade neobchodovali.

Z uvedeného dôvodu neboli na strane žalobcu splnené podmienky na uplatnenie oslobodenia od platenia DPH za dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Správne právne posúdenie následkov uvedeného skutkového zistenia dorubením daňovej povinnosti korešponduje i s ďalšou objektívne nevyhnutnou skutočnosťou, že žalobca nebol schopný v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu.

Z dikcie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu je povinnosťou platiteľa DPH registrovaného na DPH v Slovenskej republike, pričom na toto preukázanie nepostačuje len predloženie kópie faktúry, ale kumulatívne, v závislosti od osoby zabezpečujúcej prepravu tovaru (skutkové podstaty predpokladané ust. § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH), predloženie dokladu osvedčujúceho realizovanie prepravy tovaru na územie členského štátu. Žalobca žiaden taký hodnoverný doklad nepredložil.

Argumentácia žalobcu v odvolacom konaní v spojitosti s výkladom vyššie uvedených pojmov, predovšetkým vo svetle vykonaného dokazovania neobstojí vzhľadom k tomu, že bola úplne spochybnená akákoľvek obchodná komunikácia medzi žalobcom a obchodnými spoločnosťami v Maďarskej republike.

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 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Z administratívneho spisu vyplýva, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností v danej veci urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných dodávok tovaru, nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko žalovaný sa v rámci žalobou napadnutých odvolacích konaní riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia svoje rozhodnutie odôvodnil vyhodnotením dokazovania vykonaného správcom dane v spojení s novo predloženými dôkazmi.

Pre úplnosť veci senát Najvyššieho súdu SR 2S vzhľadom na svoje právne závery v tejto preskúmvanej veci si dovoľí poukázať tiež i na príslušnú judikatúru Ústavného súdu SR obsiahnutú v nálezoch sp. zn. III. ÚS 341/07 z 1. júla 2008, sp. zn. III. ÚS 36/2010 zo 4. mája 2010 alebo sp. zn. III. ÚS 70/2010 z 1. novembra 2010, z ktorej nesporne vyplýva, že ustanovenie čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nepredstavuje iba viazanosť štátnych orgánov textom zákona, ale aj zmyslom a účelom zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky taktiež si dovoľí poukázať na generálnu interpretačnú a realizačnú klauzulu, ktorá ustanovuje, že výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou (čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky). Výklad každej právnej normy (právneho predpisu) musí byť konformný s ústavou ako základným zákonom štátu s najvyššou právnou silou. V prípade, že vec pripúšťa rôzny výklad, orgán aplikujúci právo je v konkrétnej veci povinný uprednostniť ústavne konformný výklad (napr. PL. ÚS 15/98).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a v spojení s citovanými ustanoveniami právnych predpisov 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, že napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako súladné so zákonom potvrdil.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci náhradu trov konania nepriznal a úspešnému žalovanému v preskúmvacom konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.