

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 2Sžf/89/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 6014200137                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 23.08.2016                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Elena Kováčová           |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2016:6014200137.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Mathy GmbH, Im Südpark 178 A, 4030 Linz, Rakúsko, právne zastúpeného: JUDr. Ondrej Krempaský, advokát so sídlom Račianska 66, 831 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/554429/2013/5060 zo dňa 21.11.2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/2/2014 - 61 zo dňa 14.05.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/2/2014-61 zo dňa 14. mája 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

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „súd prvého stupňa“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu uvedené v záhlaví tohto rozsudku v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 9102305/5/3381246/2013/Dud z 24.07.2013, ktorým nebolo vyhovené žalobcovej žiadosti podľa § 56 zákona č. 222/2004 Z. z. o vrátenie DPH vo výške 22 259,78 eur (670 598 Sk) za obdobie máj až august 2004, ako aj postupu predchádzajúceho ich vydaniu.

Obe preskúmané rozhodnutia daňových orgánov boli založené na závere, že žalobcovi ako neregistrovanému platiteľovi dane v Slovenskej republike nevznikol v súvislosti s preukázaným dovozom tovaru z územia tretej krajiny na slovenské územie uplatnený nárok na vrátenie dane podľa § 56 zákona č. 222/2004 Z. z. zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „o DPH“) nakoľko došlo dodaniu tohto tovaru odberateľovi žalobcu Hortim International spol. s r.o. Brno (ďalej aj „českému odberateľovi“) na

územia Slovenskej republiky a to bez ohľadu na to, že za tovar bola fakturovaná cena nezahŕňajúca DPH. Vzhľadom na fakturovanie ceny bez DPH skúmali daňové orgány možnosť nároku na dodanie tovaru za cenu bez dane v zmysle podmienok § 43 zákona o DPH, t.j. v prípade tzv. intrakomunitárneho dodania tovaru. Na základe výsledkov zisťovania dospeli k záveru, že sa nejednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru, nakoľko tovar neopustil slovenské územie na ktorom bol českému odberateľovi dodaný, ale v rámci ďalších obchodných transakcií bol českým odberateľom žalobcu dodaný na slovenskom území ďalším slovenským subjektom.

Z odôvodnenia prvostupňového rozsudku vyplýva, že krajský súd nepovažoval za preukázanú skutočnosť tvrdenú žalobcom, že tovar v súvislosti s dodaním, ktorého si uplatnil nárok na vrátenie dane v zmysle § 56 zákona č. 222/2004 Z. z. opustil územie Slovenskej republiky, nakoľko mal byť dodaný obchodnej spoločnosti so sídlom v Českej republike, ktorá ho až následne mala predat' obchodnej spoločnosti so sídlom v Slovenskej republike. Ohľadom tvrdenia o fyzickej preprave tovaru žalobca neprodukoval žiadny dôkaz a krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov z vykonaného šetrenia, že predmetný tovar bol prepravený na územie Slovenskej republiky ale následne neopustil jej územie. Za dodanie tovaru dovezeného z tretej krajiny, ktorý bol preukázateľne prepustený do voľného obehu v Slovenskej republike žalobca vystavil pre svojho odberateľa Hortim International, spol. s r.o., so sídlom v Brne faktúry nesprávne na sumu bez DPH napriek tomu, že sa nejednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa ustanovenia § 43 zákona č. 222/2004 Z. z.. Tovar bol fyzicky dodaný v rámci tuzemska, preto mala byť voči odberateľovi uplatnená daň a zahraničná osoba mala povinnosť pred dodaním tovaru sa registrovať pre DPH v zmysle § 5 zákona o DPH.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že postup daňových orgánov je vykonštruovaný, naopak ho považoval za zodpovedajúci zistenému skutkovému stavu, na ktorý daňové orgány správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona o DPH, nakoľko žalovaný nepreukázal reálnosť fakturovaných obchodov a postup žalobcu vyhodnotil ako umelo vytvorený a nezodpovedajúci skutočnosti, vzhľadom na neexistenciu dôkazov o tom, že by tovar bol fyzicky vyvezený do Českej republiky ako aj absenciu hospodárskeho dôvodu takejto tvrdenej obchodnej transakcie.

Krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, podľa ktorého ak zahraničná osoba dodala tovar v tuzemsku, nesplnila podmienku na vrátenie dane uvedenú v § 56 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, a preto žalobcovi nevznikol nárok na vrátenie dane.

Vzhľadom na preukázanú skutočnosť, že dovezený tovar bol dodaný v tuzemsku a neopustil územie Slovenskej republiky, žalobca nemohol fakturovať dodanie tohto tovaru spoločnosti Hortim International, spol. s r.o. v Českej republike bez DPH, pretože oslobodenie od dane v zmysle ust. § 43 zákona o DPH môže uplatniť platiteľ dane len v prípade intrakomunitárnej dodávky tovaru, t.j. len vtedy, keď tovar v rámci dodania opustí tuzemské územie, k čomu v danom prípade preukázateľne nedošlo. Ak v uvedenom období žalobca ako zahraničná osoba dodal tovar v tuzemsku, bol povinný podľa § 5 ods. 1 zákona o DPH registrovať sa pre daň z pridanej hodnoty.

K namietanému spôsobu vykonávania dokazovania krajský súd uviedol, že pokiaľ sa požaduje vrátenie dane, je základnou povinnosťou žiadateľa preukázať, že má na jej vrátenie právny nárok. Rovnako je tomu aj v prípade uplatňovania akejkoľvek daňovej výhody, či úľavy z platenia daní. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov preukazujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného nároku. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody a iné skutočnosti vyplývajúce z predložených dôkazov, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok. Z priebehu konania pred daňovými orgánmi je podľa názoru krajského súdu zrejmé, že žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil, naopak šetrením daňového úradu, ktoré získal aj z informácií poskytnutých zahraničnými daňovými subjektmi, vyplynul záver o nemožnosti priznať uplatnený nárok na vrátenie dane.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie

žalovaného a rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.) a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. t/ O.s.p.).

Namietal, že krajský súd sa vôbec nezaoberal poukazmi na to, že v konaní nebol predložený originál administratívneho spisu. Zdôraznil, že on nefakturoval tovar ani jednému subjektu so sídlom na území Slovenskej republiky, nemal dôvod vyhotoviť takúto faktúru, pretože nebol v žiadnom právnom vzťahu ani s jedným subjektom majúcim sídlo na území Slovenskej republiky. Faktúra vystavená pre českého odberateľa vyhotovená pred predložením colným orgánom pri colnom konaní je dôkazom o tom, že medzi dvoma zahraničnými subjektmi sa uskutočnil obchod ešte pred tým, ako bol tovar dovezený na územie EÚ (samotný dovoz je zdaniteľným obchodom), kde pri dovoze tovaru je správcom dane colný orgán a na správu dane sa používajú colné predpisy. Vystavením faktúr medzi žalobcom a príjemcom tovaru so sídlom v Českej republike nedošlo na území Slovenskej republiky k uskutočneniu zdaniteľného obchodu, medzi žalobcom a zahraničným príjemcom tu nedošlo ani k dodaniu tovaru v zmysle daňových predpisov. To, že tovar bol dodaný príjemcovi v Českej republike, potvrdzujú aj vyjadrenia českých orgánov, z ktorých vyplýva, že faktúry mal český daňový subjekt riadne zaúčtované v súlade s daňovými právnymi predpismi platnými na území Českej republiky. Výsledky preverovania potvrdzujú, že daňový subjekt so sídlom v Českej republike následne dodal tovar slovenským príjemcom a vyhotovil faktúru subjektom so sídlom na území Slovenskej republiky.

Namietal, že administratívny spis neobsahuje údaje o tom, či si slovenskí odberatelia spoločnosti Hortim International spol. s r.o., si splnili daňové povinnosti podľa § 20 zákona o DPH (tu istú povinnosť mal český subjekt po dodaní tovaru žalobcom na území Českej republiky). Z rozhodnutí daňových orgánov ani zo záverov súdu sa nedozvedel, na základe akého zákonného dôvodu bol žalobca povinný sa registrovať podľa § 5 zákona o DPH, z akého dôvodu sa súd zaoberá intrakomunitárnou dodávkou, ak je preukázané, že v tejto právnej veci došlo k zdaniteľnému obchodu - dovozu tovaru s dodaním príjemcovi so sídlom v inej krajine. Zo strany žalobcu nešlo o intrakomunitárnu dodávku, dovoz z tretej krajiny pre príjemcu so sídlom v inej krajine EÚ (v ČR) nebol oslobodený od dane, ale colnými orgánmi bola vymeraná DPH pri dovoze.

Napadnuté rozhodnutie považuje za založené na záveroch vykonávaných daňovými orgánmi, ktoré nemajú žiadny právny podklad. Záver súdu, že žalobca nepreukázal reálnosť uskutočneného obchodu, vyvracajú všetky listiny uložené v administratívnom spise. Z ustanovení § 56 zákona o DPH ani z iných ustanovení týkajúcich sa tejto právnej veci nevyplyva, že žalobca má povinnosť preukazovať faktické dodanie tovaru, a preto mu nemôže byť vytýkané, že nepreukázal výstup tovaru na územie Českej republiky. Ak takýto záver súd urobil, mal sa s ním aj vypoariadať, mal poukázať na zákonné ustanovenie, ktoré ukladá povinnosť žalobcovi preukazovať fyzické dodanie tovaru. Žalobca nemal dôvod byť registrovaný ako platiteľ DPH v tuzemsku, nakoľko žiadne činnosti v tuzemsku nevykonával, tovar bol dodaný obchodnej spoločnosti Hortim International, spol. s r.o. a až táto dodala tovar príjemcom na území Slovenskej republiky. Žalobca si splnil zákonné podmienky pre nárok na vrátenie dane, tovar dodal príjemcovi do Českej republiky, jemu bola vymeraná daň, ktorú zaplatil, keď bol žalobca uvedený ako deklarant. Dodaním tovaru príjemcovi so sídlom v Českej republike bol právne ukončený zdaniteľný obchod - dovoz, a preto poukaz na § 43 a § 5 zákona o DPH považuje zo strany daňového úradu aj súdu za právne neudržateľný.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu trval na svojom právnom názore vyslovenom v napadnutom rozhodnutí ako aj na svojich vyjadreniach a stanoviskách k predmetnej žalobe a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a správcu dane - Daňového úradu Bratislava a následne jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

Odvolací súd v medziach odvolania žalobcu preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a či v rámci takto vymedzeného rozsahu správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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, 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.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) 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 účastníkom 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého

rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

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 rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Povinnosťou správneho súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia vo veci samej je v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2 O.s.p. uviesť čoho sa žalobca domáhal, z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, stručne, jasne a výstižne vysvetliť, ktoré skutočnosti považoval za preukázané, a ktoré nie, zistenia, či správny orgán dôkazy, na základe ktorých ustálil svoj skutkový a právny záver, vykonal zákonným spôsobom, pri posúdení, či správny orgán dôkazy vykonal v súčinnosti so žalobcom ako účastníkom správneho konania a tiež, či vykonané dôkazy boli správnym orgánom vyhodnotené v súlade so zákonom, súčasne povinnosťou súdu je uviesť akými úvahami sa pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy riadil a svoj právny záver, či preskúmané rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nezákonné a z akých dôvodov a súčasne dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či daňové orgány oboch stupňov pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a žalobou napadnuté rozhodnutia vydali postupom v súlade s daňovým poriadkom ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase.

Účelom daňovej kontroly a daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov preto, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Základné zásady daňového konania sú obsiahnuté v § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku, obdobným spôsobom boli upravené v zákone č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov, účinnom do 31.12.2011.

Podľa ust. § 24 daňového poriadku

(1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. (ktoré sa na žalobcu vzťahovalo v zmysle § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. do 30.12.2012) daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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.

Pokiaľ žalobca namietal, že krajskému súdu nebol predložený originál administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti považuje za dostačujúce ak boli krajskému súdu predložené kópie administratívneho spisu, ktoré boli úradne overené správcom dane (kópie spisu súhlasia s originálom), pričom ani žalobca nespochybnil správnosť overených kópií administratívneho spisu.

Podľa § 56 ods. 1 a ods. 2 písm. c/ zákona o DPH v znení účinnom ku dňu podanie žiadosti o vrátenie dane (30.06.2005)

Zahraničná osoba, ktorá nie je platiteľom podľa tohto zákona, má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri hnutelnom majetku a službách, ktoré jej dodal platiteľ v tuzemsku, a nárok na vrátenie dane, ktorú zaplatila v tuzemsku pri dovoze tovaru, za podmienok uvedených v odseku 2 a v § 57 a 58.

Zahraničná osoba má nárok na vrátenie dane ak v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodala tovar ani službu v tuzemsku s výnimkou

1. prepravných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 46,
2. prepravných služieb a s nimi súvisiacich doplnkových služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6 a § 48 ods. 8,
3. služieb a tovaru dodaného s inštaláciou alebo montážou, ak je osobou povinnou platiť daň príjemca (§ 69 ods. 2 až 4),
4. dodania zemného plynu a elektriny, ak je osobou povinnou platiť daň platiteľ alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 (§ 69 ods. 9),
5. dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu, ak zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a.

V zmysle § 13 ods. 2 zákona o DPH, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozcom a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu.

V zmysle § 18 ods. 1 zákona o DPH miestom dovozu tovaru je členský štát, na ktorého území sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie Európskych spoločenstiev s výnimkou podľa odseku 2.

V zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Na základe uvedeného je nepochybne miestom dovozu predmetného tovaru (banány dovezené z územia Kolumbie na územie Slovenskej republiky podnikateľom so sídlom v Rakúskej republike) Slovenská republika, nakoľko sa colné opatrenia skončili prepustením tovaru dovezeného z tretej krajiny do voľného obehu na Slovensku. Žalobca teda dodal tovar českému odberateľovi v tuzemsku, čo je v zmysle § 56 ods. 2 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. prekážka vzniku nároku na vrátenie dane zaplatenej na základe rozhodnutia colných orgánov.

Daňové orgány sa vo svojom rozhodnutí vypořádali so zistením, že tovar prepustený žalobcovi do colného obehu na území Slovenskej republiky bol dodaný na Slovensku spoločnosti z Českej republiky,

pričom dodávka bola fakturovaná bez dane, o čom svedčia predložené faktúry. Keďže žalobca nepreukázal, že jeho odberateľ tento tovar previezol mimo územia Slovenskej republiky (do Českej republiky), nepreukázal dôvod fakturovať dodávku bez DPH ako intrakomunitárne dodanie do iného členského štátu v zmysle ust. § 43 cit. zákona o DPH.

K námietke žalobcu, že medzi daňovými subjektmi došlo k uskutočneniu reálnych zdaniteľných obchodov, pri ktorých každý z týchto subjektov je povinný vyporiadať svoje daňové povinnosti sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil so záverom žalovaného, že to bol práve žalobca, ktorý podľa vystavených faktúr dodal tovar svojmu českému obchodnému partnerovi Hortim International, spol. s r.o. na území Slovenskej republiky, a preto bol povinný pred týmto dodaním tovaru zaregistrovať sa za platiteľa DPH podľa ust. § 5 cit. zákona o DPH a odvieť daňovú povinnosť z tohto dodania tovaru, čo však neurobil.

Pre vznik uplatneného nároku na vrátenie dane podľa § 56 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom ku dňu prijatia žiadosti (30.06.2005) je podstatné to, že žalobcovi ako zahraničnej osobe a neevidovanému platiteľovi dane nemohol vzniknúť nárok na vrátenie zaplatenej dane, nakoľko je preukázané, že nespĺňa podmienku § 56 ods. 2 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z., t.j. že v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodal tovar ani službu v tuzemsku.

Pokiaľ žalobcovi nie je zrejmé, prečo žalovaný dospel k záveru, že žalobca porušil ust. § 43 zákona o DPH, keď svojmu odberateľovi fakturoval tovar z dovozu bez dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že vzhľadom na preukázané dodanie tovaru v tuzemsku (bez ohľadu na daňový domicil odberateľa) bolo možné požiadať o vrátenie dane iba za podmienok stanovených zákonom o DPH, pričom jednou z nich je zaregistrovanie sa ako platiteľ dane na Slovensku. Ak by dodanie tovaru českému odberateľovi na Slovensku bolo súčasťou intrakomunitárneho dodania tovaru, ktorý by bol následne vyvezený do Českej republiky, vznikol by žalobcovi za zákonom stanovených podmienok (§ 43 zákona č. 222/2004 Z. z.) nárok na oslobodenie od dane. V danom prípade však nebolo preukázané, že by došlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, nakoľko obsahom JCD uvedených v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s jednotlivými dodávkami fakturovaného tovaru bolo preukázané, že tovar bol z Belgicka (Antverpy) dopravený do sídla ďalších odberateľov spoločnosti Hortim International, spol. s r.o. Brno (český odberateľ žalobcu), ktorými boli slovenské subjekty, spoločnosť Normál s.r.o. so sídlom v Martine a MVDr. H.R. so sídlom v R..

Nie je dôvodné tvrdenie žalobcu, že daňové orgány pri svojich záveroch vychádzali z listinných dôkazov, ktoré však vo svojich rozhodnutiach nekonkretizujú, nakoľko v rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/554429/2013/5060 na stranách 3 - 5 je veľmi podrobne a zrozumiteľne uvedené, ktoré listinné dôkazy boli podkladom pre rozhodnutie o nevyhovení žiadosti o vrátenie dane žalobcu. Rozhodujúce teda je, že ak kúpu tovaru na území Slovenskej republiky realizuje osoba identifikovaná ako platiteľ dane v inom členskom štáte, avšak tovar ostatne na území Slovenskej republiky (nie je prepravený do iného členského štátu) nie je možné takéto dodanie považovať za dodanie tovaru do iného členského štátu a dodávateľ nemôže uplatniť nárok na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

K námietke žalobcu, že daňové nepreverovali skutočnosť, či si daňové subjekty na území Slovenskej republiky splnili daňové povinnosti podľa § 20 zákona o DPH po tom, čo im česká obchodná spoločnosť dodala tovar, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že ust. § 20 zákona o DPH pojednáva o daňovej povinnosti daňového subjektu pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, čo je v tomto prípade irelevantné, nakoľko uvedená česká spoločnosť neuskutočnila pre slovenských odberateľov dodanie tovaru z iného členského štátu. Tovar bol spoločnosťou Hortim International, spol. s r.o. nadobudnutý aj predaný na území Slovenskej republiky, nikdy neopustil jej územie. Splnenie daňovej povinnosti odberateľmi spoločnosti Hortim International, spol. s r.o. vôbec nesúvisí so žiadosťou o vrátenie dane žalobcu z titulu dovozu tovaru z tretích štátov.

V tomto kontexte napokon odvolací súd zdôrazňuje, že v daňovom konaní dôkazné bremeno leží na

daňovom subjekte - žalobcovi (§ 24 ods. 1 až 5 daňového poriadku, resp. predchádzajúcu právnu úpravu uvedenú v § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Žalobca ako žiadateľ o refundáciu dane bol preto povinný preukázať všetky skutočnosti, na ktoré bol správcom dane vyzvaný z dôvodu splnenia zákonných podmienok uvedených v ust. §§ 56 až 58 zákona o DPH.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách vyššieuvedených právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, na základe čoho žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane preskúmaným rozhodnutím potvrdil. Rovnako súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Stotožnil sa názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobcovi nevznikol nárok na vrátenie DPH vo výške 670 598 Sk za obdobie máj až august 2004 z dôvodu nesplnenia podmienok v zmysle § 56 - 58 zákona č. 222/2004 Z. z. ale dokonca ani na základe ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z. z..

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny potvrdil (§ 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p.), stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný, žalovanému zo zákona nárok na náhradu trov konania nevznikol.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

## **Poučenie:**

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.