**Najvyšší súd**
**Slovenskej republiky**

**2 Sžf 2/2009**

# ROZSUDOK

# V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Jany Henčekovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **D., s.r.o.,** *zastúpený JUDr. D. S., advokátom,* proti žalovanému: **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky,** o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/227/19276/2008/990118-r zo dňa 18. februára 2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1 S 111/2008-42 zo dňa 6. augusta 2009, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1 S 111/2008-42 zo dňa 6. augusta 2009 **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 .**

**O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného zo dňa 18. februára 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, na základe ktorého Daňový úrad Trnava znížil žalobcovi nadmerný odpočet, uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2006, o sumu 1 426 106 Sk a priznal nadmerný odpočet v sume 320 219 Sk. Krajský súd takto rozhodol, keď sa stotožnil s právnym názorom žalovaného v tom, že žalobca v daňovom konaní nepredložil dôkazy podľa § 43 ods. 5 vety druhej zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) podľa písm. a) – c), keď v zmysle tohto ustanovenia je platiteľ povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, dokladmi podľa písm. a) – c) a dokladmi podľa písm. d), a poukázal na to, že v § 43 ods. 5 druhej vete zákona o DPH je stanovený

kumulatívny výpočet dokladov, pričom doklady podľa písm. d) nepredstavujú alternatívu k dokladom podľa písm. a) – c) a nemôžu ich nahrádzať. Krajský súd v dôvodoch svojho rozsudku taktiež poukázal na to, že zo zistení správcu dane vyplýva, že prepravný doklad CMR, ktorý predložil žalobca, nepreukazuje prepravu tovaru z tuzemska do Maďarska motorovými vozidlami uvedenými na tomto doklade a že toto zistenie nepopiera ani žalobca, keď v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane uviedol, že nevie hodnovernosť údajov uvedených na CMR dokladoch potvrdiť ani vyvrátiť z dôvodu, že CMR doklady boli vystavované dodávateľmi žalobcu, teda spoločnosťou H., s.r.o. a F., s.r.o., a preto neobstojí ani námietka žalobcu, že pri daňovej kontrole predložil ako doklad o dodaní tovaru písomné prehlásenie o prevzatí tovaru na území Maďarska, podpísané konateľom spoločnosti S., Kft. Taktiež poukázal prvostupňový súd na to, že hodnoverný prepravný doklad nemôže nahradiť ani písomné prehlásenie o prevzatí tovaru na území Maďarska, pretože takéto prehlásenie môže slúžiť len ako podporný dôkaz a nepreukazuje, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Maďarska, a v tejto súvislosti poukázal na to, že správca dane po preskúmaní žalobcom predložených medzinárodných prepravných listov dospel k záveru, že motorovými vozidlami, ktorými mala byť vykonaná preprava tovaru do Maďarska, sa preprava neuskutočnila a tieto skutočnosti zistil správca dane dožiadaním na miestne príslušných správcoch dane daňových subjektov, ktoré boli na predmetných medzinárodných prepravných listoch uvedené.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd SR zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie Daňového úradu Trnava a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Poukázal na to, že ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH je štruktúrované tak, že v jednotlivých písmenách upravuje príklady jednotlivých dokumentov, ktoré sa majú použiť na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu, a to v závislosti od toho, ktorá osoba zabezpečovala prepravu tovaru. Poukázal aj na to, že nakoľko ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH upravuje tipy dôkazných dokladov v štyroch písmenách a) – d), tak je zrejmé, že typ dokladu, ktorý je uvedený v písmenách a) – c) pri jednotlivých spôsoboch zabezpečenia prepravy je len príkladmo uvedený doklad a nevylučuje ďalšie preukázanie dodania tovaru iným dokladom, výslovne uvedeným v ustanovení § 43 ods. 5, príp. iným neuvedeným dokladom. Žalobca predložil doklady nielen v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) ale aj podľa písm. d) zákona o DPH a žalovaný správny orgán ako i krajský súd nemôžu posudzovať len prepravný doklad, či preukazuje prepravu tovaru a neakceptovať dôkazné prostriedky preukazujúce uskutočnenie prepravy tovaru, pretože ich rozhodnutia by nevychádzali zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Žalobca tvrdil, že predložil nielen prepravný doklad ale aj ďalšie doklady preukazujúce prepravu tovaru. Podľa žalobcu žalovaný ako aj krajský súd nesprávne aplikovali ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH a dostatočne sa nevysporiadali so všetkými dokladmi, ktoré mali k dispozícii. Žalovaný mal preto vo veci vypočuť aj Ing. R. K., ktorý bol splnomocneným zástupcom spoločnosti S. a mal v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia na starosti obchodovanie so slovenskými subjektmi. Žalobca mal za to, že predložil v daňovom konaní nielen doklady podľa § 43 ods. 5 písm. a) ale aj ďalšie doklady podľa § 43 ods. 5 písm. d) zákona o DPH, ktorými preukázal dodanie tovaru

do iného členského štátu. Podľa žalobcu Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie v rozpore s ustanovením § 3 zákona o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní), nakoľko v čase vydania bol miestne príslušným správcom dane, podľa názoru žalobcu, Daňový úrad Bratislava III, a preto tiež považuje rozsudok krajského súdu za nezákonný.

Žalovaný správny orgán sa písomne k odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu vyjadril a žiadal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu ako zákonný potvrdil. Poukázal na to, že základnou podmienkou na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru je fyzická preprava tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Preukázanie uvedeného zákon o DPH ukladá tomu platiteľovi dane, ktorý oslobodenie uplatňuje, pričom určuje konkrétny doklad, ktorým má byť táto skutočnosť preukázaná. Pretože v uvedenom prípade mala byť preprava tovaru z tuzemska do Maďarskej republiky vykonaná inou osobou, bolo povinnosťou žalobcu preukázať dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do Maďarskej republiky podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia. Prepravné doklady, ktoré za týmto účelom predložil žalobca, nepreukazovali prepravu tovaru z tuzemska do Maďarska motorovými vozidlami uvedenými na týchto prepravných dokladoch, pretože vlastníci predmetných motorových vozidiel prepravu týmito motorovými vozidlami pre žalobcu jednoznačne popreli. Podľa žalovaného bolo preukázané, že žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu tým, že nepreukázal hodnoverným spôsobom, že došlo k fyzickej preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. rozhodol bez nariadenia pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 v spojení s § 214 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 22. apríla 2010 (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmavajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy.

V preskúmavacom konaní správne krajský súd pri posúdení danej veci konštatoval, že základnou právnou otázkou pre preskúmanie danej veci je skutočnosť, či žalobcovi vznikol nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona

č. 222/2004 Z.z., kde je zakotvený inštitút oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

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.

Ako vyplýva z obsahu spisového materiálu, medzi účastníkmi konania, teda medzi žalobcom a Daňovým riaditeľstvo SR, resp. správcom dane, je odlišný právny názor na aplikáciu, resp. výklad ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH, teda aké listinné dôkazy má daňový subjekt predložiť, keď si uplatňuje nárok na oslobodenie od dane.

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 napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Ako vyplýva z ustanovenia § 43 ods. 5, tak zákonodarca tu stanovuje pre platiteľa dve dôkazné povinnosti, a to preukázanie podmienok podľa odsekov 1 až 4 a preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu.

Ako vyplýva z príslušného protokolu o daňovej kontrole vypracovaného správcom dane, tak žalobca splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru preukazoval kúpnou zmluvou č. Dal./SPI/2-12/2005 zo dňa 12.12.2005, bankovými výpismi potvrdzujúcimi úhradu faktúr spoločnosti S., Kft., medzinárodnými nákladnými listami (CMR), písomnými vyhláseniami spoločnosti S., Kft.

Zo spisového materiálu a taktiež medzi účastníkmi konania nie je spornou otázka, a to že žalobca prepravu tovaru zabezpečoval prostredníctvom iného subjektu a preto i Najvyšší súd SR je zhodne so žalovaným správnym orgánom toho názoru, že za danej skutkovej situácie bolo nesporne potom povinnosťou žalobcu preukázať dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do Maďarskej republiky, a to v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, a to príslušným prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia. Ako vyplýva zo spisového materiálu, prepravné doklady, ktoré žalobca predložil v rámci

daňovej kontroly, tak tieto listinné dôkazné prostriedky, na ktoré poukazuje žalobca, nemôžu objektívne a reálne preukazovať príslušnú prepravu tovaru zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky. Taktiež odvolací súd dáva za pravdu žalovanému správnemu orgánu, že na prepravných dokladoch, ktoré predložil v rámci daňovej kontroly žalobca, sú uvedení takí vlastníci nákladných motorových vozidiel, ktorými sa v skutočnosti vôbec nákladná preprava z územia Slovenskej republiky do Maďarskej republiky reálne fyzicky nepreukázala, teda tieto vozidlá, ktoré mali prepravovať kryštálový cukor, neboli na tento obchod s cukrom použité.

Najvyšší súd SR taktiež považuje za potrebné zdôrazniť, že pre preukázanie, že predmetný obchod bol aj z hľadiska daňového práva reálne uskutočnený, nestačí napr. iba formálne zdokladovanie tohto obchodu kúpnou zmluvou a pod., ako to tvrdí žalobca. Zákonodarca totiž v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH kogentne stanovil, ktorými listinnými dôkaznými prostriedkami je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do členského štátu. Za daného skutkového stavu absolútne nie je postačujúce, ako to tvrdí žalobca, že on v danom prípade preukázal dodanie tovaru do členského štátu príslušnými dokladmi podľa § 43 ods. 5 písm. d). Ani takýmito dôkaznými prostriedkami nie je možné nahradiť také listinné dôkazy, ktoré zákonodarca pre dodanie tovaru do iného členského štátu v danom prípade vyžaduje a ktoré žalobca správcovi dane nevedel predložiť. Odvolací súd sa taktiež stotožňuje s prvostupňovým súdom, ktorý poukazuje na skutočnosť, že hodnoverný prepravný doklad nemôže v danom prípade nahradiť ani písomné prehlásenie o prevzatí tovaru na území Maďarska, ktoré by mohlo slúžiť len ako podporný dôkaz, pretože takéto prehlásenie v žiadnom prípade nepreukazuje, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Maďarska.

Najvyšší súd SR v danom prípade taktiež poukazuje na skutočnosť, ktorá má významný vplyv na rozhodnutie vo veci, a to že na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií Maďarská daňová správa zaslala Daňovému riaditeľstvu SR príslušnú správu v tom zmysle, že „daňový subjekt S., Kft. v priebehu roka 2006 nedeklaroval žiadne transakcie a bývalý generálny riaditeľ J. F. taktiež nepotvrdil prevzatie príslušného tovaru a miestne príslušnému daňovému úradu odmietol poskytnúť informácie o intrakomunitárnych dodávkach a k predmetnému zisťovaniu nepredložil žiadnu dokumentáciu.“ V tejto súvislosti taktiež odvolací súd dáva za pravdu súdu prvého stupňa, že v danom prípade ani potvrdenie o prevode finančných prostriedkov nemôže preukazovať reálne pohyb tovaru do iného členského štátu, a teda takéto potvrdenie o zaplatení nemôže byť dôkazom, na základe ktorého by žalobcovi mal vzniknúť nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Pokiaľ žalobca namietal, že v daňovom konaní nebol vypočutý ako svedok Ing. R. K., je potrebné opätovne poukázať na skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie správcu dane sa týka dane z pridanej hodnoty za obdobie apríl 2006, a preto pokiaľ žalobca žiadal a poukazoval vo svojich vyjadreniach k protokolom o daňovej kontrole na DPH za zdaňovacie obdobie január – marec 2006, že by správca dane mal vypočuť Ing. R. K., tak v tomto smere by i jeho prípadná výpoveď bola za daného skutkového a právneho stavu právne irelevantná. Z listinných dôkazov taktiež

vyplýva, že Ing. K. so žalobcom žiadnu zmluvu neuzatváral a taktiež od neho nepreberal tovar ani nevykonával dopravu. V tomto smere odvolací súd poukazuje na tú skutočnosť, že žalobca by si eventuálne ani svedeckou výpoveďou Ing. R. K. nemohol pre seba privodiť priaznivejšie rozhodnutie, pretože v danom prípade takouto svedeckou výpoveďou nie je možné nahradiť listinné dôkazné prostriedky, ktoré v danom prípade zákonodarca vyžaduje v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH.

Pokiaľ žalobca namietal miestnu príslušnosť Daňového úradu Trnava, tak i odvolací súd sa stotožňuje s argumentáciou prvostupňového súdu, že vo veci konal a rozhodol príslušný správca dane, pretože u žalobcu Daňový úrad Trnava i reálne vykonával príslušné daňové kontroly, a to ešte pred zmenou sídla žalobcu a na takúto skutočnosť pamätá i zákon o správe daní v ustanovení § 3 ods. 12. V tomto smere odvolací súd považuje tvrdenia žalobcu za účelové.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdil.

O trovách konania rozhodol odvolací súd v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 O.s.p., keď neúspešnému žalobcovi nevzniklo právo na náhradu trov odvolacieho konania a žalovanému v tomto konaní, napriek úspechu vo veci, náhrada trov neprináleží.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku nie je prípustné odvolanie.

V Bratislave dňa 22. apríla 2010

**JUDr. Elena Kováčová,** v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Nikoleta Adamovičová