



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **Ing. R. T., BADGER**, Ružová 1361/50, 960 01 Zvolen, IČO: 17 992 567, zast. JUDr. Róbert Madej, advokát, so sídlom Mýtna 42, 811 05 Bratislava, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/123926/2013/5002 zo dňa 12. apríla 2013 a č. 1100301/1/123916/2013/5002 zo dňa 12. apríla 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/245/2013-123 zo dňa 30. októbra 2013, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/245/2013-123 zo dňa 30. októbra 2013, **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 :

Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom zamietol žaloby žalobcu, ktorými žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/123926/2013/5002 zo dňa 12.04.2013, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu

dane - Daňového úradu Banská Bystrica – pobočka Zvolen č. 9614401/5/3721851/2012/Lon zo dňa 13.12.2012, za zdaňovacie obdobie september 2011 v sume 6613,56 € a rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/123916/2013/5002 zo dňa 12.04.2013, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Banská Bystrica - pobočka Zvolen č. 9614401/5/3721708/2012/Lon zo dňa 13.12.2012, za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 25 246,61 € a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného, ako aj postupu žalovaného, vrátane postupu správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobách dospel k záveru, že uvedené rozhodnutia plne korešpondujú s právnou úpravou a plne sa stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského i medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH, nedošlo, a preto vec správne právne posúdil. V podrobnostiach súd poukázal na skutkové i právne závery žalovaného.

Krajský súd uviedol, že 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.

Krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 06.09.2012 vo veci C-273/11, z ktorého vyplývajú závery, že predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva v zmysle čl. 138 ods. 1 Smernice 206/112 zo dňa 28.11.2008 o spoločnom systéme DPH zmenenej a doplnenej Smernicou 2010/88 zo dňa 07.10.2010 len z dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou

účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu, a že čl. 138 ods. 1 Smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode.

Krajský súd zastáva stanovisko, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania v predmetom prípade u žalobcu prichádzalo do použitia ustanovenie 2. bodu, ktorý pojednáva o tom, kedy možno zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane.

Krajský súd konštatoval, že žalobné námietky týkajúce sa spôsobu vykonávania dokazovania, rozsahu dokazovania a hodnotenia dôkazov, ako aj k tvrdeniu o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci a nerešpektovaní zásady materiálnej pravdy, sú neopodstatnené, nakoľko správca dane v súlade s ustanovením § 29 ods. 2 zákona o správe daní vykonal rozsiahle tuzemské i medzinárodné šetrenia, čím dbal, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom daňový subjekt bol, či už v priebehu výkonu daňovej kontroly, alebo vo vyrubovacom konaní, vyzývaný na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam.

Podľa krajského 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 deklarovaneému maďarskému odberateľovi z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave deklarovaneému maďarskému odberateľovi 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 správcu dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarskému odberateľovi, ako kupujúcemu, uvedenému na faktúrach a CMR.

Súd sa plne stotožnil so záverom Súdneho dvora EÚ vo veci C-273/11 (ktorý si osvojil pri rozhodovaní) o nemožnosti zamietnuť uplatnené oslobodenie od dane v dôsledku spätného odňatia IČ DPH u maďarského odberateľa. Preto žalobné námietky v tejto časti považoval za opodstatnené, ktoré však nemohli relevantné privodiť zrušenie napadnutých rozhodnutí, keďže tieto boli vydané v súlade s právnou úpravou v dôsledku nepreukázania splnenia aj ďalších zákonných podmienok pre priznanie uplatneného nároku - oslobodenia od dane.

Podľa krajského súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry s prílohami, dodacie listy, 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 o správe daní ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní, 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 jeho 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 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 neoprávnene 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 krajského súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 206/112 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 nesplnil 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 nesplnil 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.

Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, súd náhradu trov konania nepriznal podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

Proti uvedenému rozsudku podal odvolanie žalobca, pričom poukázal na to, že prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil, pokiaľ rozhodoval o zákonnosti postupu a zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Vzhľadom na nesprávne právne východiská, z ktorých vychádzali napadnuté rozhodnutia a ich rozpor správnymi predpismi SR a EÚ/ES, mal súd

napadnuté rozhodnutia nepochybne zrušiť. Ďalej namietal, že v konaní žalovaného, ako aj v konaní pred prvostupňovým správny orgánom boli porušené procesné práva žalobcu, ako ďalší dôvod pre zrušenie napadnutých rozhodnutí. Podľa žalobcu prvostupňový súd pochybil v zmysle vyššie uvedených odvolacích dôvodov, pričom podľa jeho názoru mal súd napadnuté rozhodnutia zrušiť z niekoľkých dôvodov, a to podľa § 250j ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ a e/ O.s.p.

Žalobca poukázal na to, že v podaných správnych žalobách napádal nezákonnosť rozhodnutí žalovaného, ktoré boli odôvodnené zásadnými dôvodmi, a to, že maďarský odberateľ nebol osobou identifikovanou pre daň z pridanej hodnoty a nebolo preukázané dodanie tovaru maďarskému odberateľovi BIMBÓ-KER KFT.

Podľa žalobcu zásadnou otázkou, ktorú žalovaný nesprávne vyhodnotil bolo to, či môže byť skutočnosť, že dodanie tovaru je oslobodené od DPH spochybnené tým, že daňové orgány iného členského štátu vymazali daňové identifikačné číslo kupujúceho so spätným účinkom, čiže k dátumu pred dodaním tovaru, pričom túto otázku riešil aj Súdny dvor Európskej únie v rozsudku vo veci C-273/11 zo dňa 06.09.2012, pričom v odôvodnení predmetného rozsudku Súdny dvor Európskej únie konštatoval *„Keďže povinnosť overiť postavenie zdaniteľnej osoby má vnútroštátny súd ešte pred tým, než jej prideli identifikačné číslo pre DPH, prípadná nezrovnalosť postihujúca tento register však nemôže mať za následok to, že subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v registri, bude pozbavený oslobodenia od dane, na ktoré by mal právo a že predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 len toho z dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.“*

Napriek tomu, že prvostupňový súd priznal žalobcovi dôvodnosť žalobných námietok v tejto zásadnej otázke, v ktorej žalobca poukázal na nemožnosť zamietnutia oslobodenia od dane z dôvodu spätného odňatia IČ DPH maďarského partnera (čo žalovaný nesprávne vyhodnotil), prvostupňový súd tieto námietky nepovažoval za dostatočné na to, aby privodili zrušenie napadnutých rozhodnutí. Odvolával sa pritom na údajné nepreukázanie skutočného dodania tovaru deklarovanému odberateľovi (druhý dôvod).

Žalobca poukázal na to, že v prvom rade správca dane v daňovom konaní namietal len skutočnosť, že maďarský odberateľ nebol osobou identifikovanou pre DPH, čo potvrdil aj výsledok daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august a september 2011, podľa ktorej dôvodom na krátenie nadmerného odpočtu bola skutočnosť, že maďarský obchodný partner nebol podľa názoru Daňového úradu Zvolen osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Celá obrana žalobcu v daňovom konaní preto spočívala vo vyvracaní nesprávneho právneho názoru správcu dane, ktorý nesprávne právne posudzoval spätné zrušenie IČ DPH spoločnosti BIMBÓ-KER KFT, pričom v týchto intenciách využíval žalobca svoje procesné práva a navrhoval dôkazy, keďže za rozhodujúci právny spor legitímne považoval výlučne spätné odňatie IČ DPH maďarského odberateľa. Uplatnenie procesných práv žalovaného a dokazovanie bolo teda zamerané na IČ DPH odberateľa, a to tak v konaní pred správny orgánom, ako aj v konaní pred súdom prvého stupňa.

Podľa žalobcu neobstojí zdôvodnenie rozhodnutia prvostupňového súdu, že dôvodnosť námietok (ohľadne retroaktívneho odňatia IČ DPH) nie je taká, aby privodila zrušenie napadnutých rozhodnutí v dôsledku údajného nepreukázania skutočného dodania tovaru, nakoľko nesprávnym právnym posúdením spätného zrušenia IČ DPH správnym orgánom, bol žalobca výrazným spôsobom ukrátený na svojich právach.

Podľa žalobcu (do 19.11.2012), t.j. celý rok, jediným argumentom žalovaného bolo, že maďarský odberateľ nie je osobou identifikovanou pre DPH. Daňový úrad Banská Bystrica o necelý mesiac (dňa 13.12.2012) vydal dodatočné platobné výmery, v ktorom už okrem identifikácie maďarského odberateľa ako platcu DPH, namietal aj dodanie tovaru do zahraničia. Až na základe medzinárodnej výmeny informácií vyhodnotil žalovaný dodanie tovaru za nepreukázané. Neprihliadol pritom na všetky doposiaľ predložené a vykonané dôkazy, ani na predložené plnomocenstvo, ktoré vysvetľovalo skutočnosti uvedené vo výsledku medzinárodnej výmeny informácií. Z procesného hľadiska teda nevykonal riadne dokazovanie, najmä nevykonal ďalšie úkony potrebné na overenie platnosti plnomocenstva a nijako sa nevysporiadal s tvrdeniami svedkov, ktorý objektívne dodávku reziva zahraničnému partnerovi potvrdili a preto na základe spôsobu vedenia konania pred prvostupňovým orgánom trvá na tom, že žalobca sa oprávnene mohol domnievať o existencii len jediného podstatného dôvodu pre vydanie dodatočného platobného výmeru a to, že maďarský odberateľ nebol platcom DPH. Tento právny názor žalovaného pritom sám prvostupňový súd vyhodnotil ako nesprávny.

Podľa žalobcu ďalšie dokazovanie, ktoré malo ozrejmiť nesúlad predloženého plnomocenstva a ďalších dôkazov svedčiacich v prospech žalobcu s výsledkom medzinárodnej výmeny informácií žalovaný nepovažoval za potrebné vykonať. Porušenie práv žalobcu spočíva práve v tom, že ak by Daňový úrad Banská Bystrica ako prvostupňový orgán spätné odňatie IČ DPH (identifikáciu maďarského odberateľa ako platcu DPH) na začiatku správne právne posúdil, správca dane by vyhovel daňovníkovi a konanie by sa skončilo pre žalobcu úspešne, alebo by sa dokazovanie v konaní sústredilo na dodanie tovaru do zahraničia (čo sa v potrebnom rozsahu neuskutočnilo).

Tým, že správca dane si bol vedomý, že argumentuje jednak odňatím identifikácie platiteľa DPH maďarského odberateľa a dodatočne aj údajným nedodaným tovaru príjemcovi, nebol motivovaný ozrejmovať nezrovnalosti vo vykonanom dokazovaní. Na túto skutočnosť mal prihliadnuť aj prvostupňový súd, ktorý však nedostatočné zistenie skutkového stavu zo strany žalovaného prehliadol., pričom podľa žalobcu ide pritom o zásadnú vec, nakoľko v jednej časti je žaloba v celom rozsahu dôvodná (retroaktívne odňatie IČ DPH). Napriek týmto skutočnostiam považoval prvostupňový súd rozhodnutia žalovaného za zákonné, hoci z iných dôvodov, čo považuje žalobca za neprijateľné, pričom úlohou správneho súdu pritom nebolo meniť, či dopĺňať odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu.

V druhej časti existuje rozpor medzi predloženými dôkazmi (plnomocenstvom, dokladmi o preprave a výsluchmi svedkov) na strane jednej a výsledkom medzinárodnej výmeny informácií na strane druhej. Tento rozpor nebol vyriešený nevyhnutným doplnením dokazovania a bol posúdený nesprávne - ignorovaním množstva dôkazov svedčiacich v prospech tvrdení žalobcu.

Žalobca je zároveň presvedčený, že ak by správca dane vec správne právne posúdil, voči žalobcovi by sa neviedlo žiadne ďalšie konanie, nakoľko dodávka tovaru na základe predložených dokladov nebola vtom čase vôbec spochybňovaná a žalovaný poukázal na protokol Daňového úradu Zvolen zo dňa 29.11.2011, ktorý na str. 7 konštatoval: „*Kontrolou predložených dokladov neboli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.*“

Podľa žalobcu na základe uvedených skutočností predstavuje nesprávne právne posúdenie spätného zrušenia IČ DPH správny orgánom (ktoré spôsobilo, že voči žalobcovi sa ďalej viedlo konanie a neboli vykonané dôležité dôkazy pre posúdenie pravdivosti výmeny informácií) významný zásah do práv žalobcu odôvodňujúce zrušenie napadnutých rozhodnutí. Navyše, nesprávne právne posúdenie veci je jedným zo žalobných dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p., a aj preto ho žalobca považuje za dostatočný dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí.

Námietky prvostupňového súdu a žalovaného, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru maďarskému odberateľovi BIMBÓ-KER KFT považuje žalobca za neopodstatnené. V napadnutom rozhodnutí prvostupňový súd neustále opakuje to isté tvrdenie, že nebolo preukázané dodanie tovaru určenému odberateľovi, pričom sa žiadnym spôsobom nevyporiadava s námietkami žalobcu, najmä s dôkazmi svedčiacimi v prospech žalobcu. Žalobca poukazuje na to, že riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR vyžaduje, aby sa súd *jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (IV. ÚS14/07)*. Žalobca je presvedčený, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nespĺňa predmetné požiadavky, nakoľko na mnohé z námietok žalobcu súd vôbec nereagoval a trvá na tom, že dodanie tovaru maďarskému obchodnému partnerovi prebehlo podľa bežných zvyklostí, ktoré zahŕňali obchodný kontakt, objednávku, vyskladnenie hotových výrobkov, preprava prepravnou spoločnosťou pre kupujúceho - dodanie do Maďarska, fakturácia, úhrada faktúry v hotovosti k rukám prepravcu a následne odovzdanie faktúr s dokladom o ich zaplatení zodpovednej osobe na prevádzke daňového subjektu, pričom realizáciu plnenia potvrdil p. P. F. (zamestnanec žalobcu), ktorý obchod za žalobcu dojednával, ktorý na vypočutí vykonanom správcom dane dňa 10.05.2012 uviedol, že žalobca obchodoval so spoločnosťou BIMBÓ-KER KFT, na základe telefonickej objednávky p. L. S., tel. X. (vystupoval v mene spoločnosti BIMBÓ-KER KFT), zabezpečil obchodný styk s maďarskou spoločnosťou, p. L. S. bol niekoľkokrát prítomný priamo na prevádzke žalobcu (píla v Michalovej). Podľa žalobcu realizáciu plnenia potvrdila aj výpoveď svedka p. A. K. - KOVATRANS, ktorý na vypočutí vykonanom správcom dane dňa 10.05.2012 uviedol, že v auguste a septembri 2011 vykonal prepravu drevenej hmoty pre žalobcu, pričom príjemcom bol maďarský subjekt BIMBÓ-KER KFT, prepravu si objednal p. P. F. (zamestnanec žalobcu), nakládka tovaru sa uskutočnila na píle Michalova, miesto vykládky je uvedené v

Medzinárodnom nákladom liste (CMR), svedok predložil záznam o prevádzke vozidla nákladnej dopravy preukazujúci, že k preprave nákladu do Maďarska skutočne došlo a pri vykládke mu odberateľ v Maďarskej republike uhradil peniaze za prepravu aj za tovar. Hotovosť následne odovzdal pri nasledujúcej nakládke na pile Michalova. Pri tomto preverovaní neboli zistené žiadne objektívne pochybenia. Dopravca mal personálne aj technické vybavenie na prepravu tovaru a prepravu tovaru aj reálne vykonal. O vykonanej preprave dopravca predložil doklady daňovému úradu (žalobca tak urobil už pri prvej kontrole). Podľa žalobcu nespochybniteľným dôkazom preukazujúcim, že dodanie tovaru maďarskému obchodnému partnerovi sa uskutočnilo, boli aj príjmom potvrdené Medzinárodné nákladné listy (CMR). V tejto súvislosti námietka prvostupňového súdu a žalovaného, že medzinárodné nákladné listy sú „*nedôveryhodný dôkaz, pretože u prepravcu nie sú potvrdené podpisom príjemcu tovaru, kým kópie predložené daňovým subjektom podpísané sú*“, vychádza z absolútneho nepochopenia spôsobu administrácie medzinárodných nákladných listov. CMR listy sa totiž pri naložení tovaru prepravcovi vyhotovujú v 5 rovnopisoch, t.j. v 5 origináloch.

Podľa žalobcu prvostupňový súd v rámci preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí nevzal do úvahy, že žalovaný pri posúdení, či došlo k skutočnej realizácii intrakomunitárneho obchodu nezohľadnil listinné dôkazy, a to faktúry vystavené odberateľovi, medzinárodné nákladné listy (CMR) vo dvoch rovnopisoch, pričom v jednom rovnopise boli potvrdené odberateľom, príjmové pokladničné doklady preukazujúce jednotlivé platby, záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy, preukazujúce, že došlo k preprave tovaru a výsluch svedkov, ktorí zhodne potvrdili pravdivosť uskutočnených dodávok tovaru a zaplata kúpnej ceny za tovar, teda výsluch žalobcu, výsluch zamestnanca žalobcu a sprostredkovateľa v predmetnej veci, p. P. F., výsluch p. A. K. - KOVATRANS, ako nezávislého prepravcu tovaru.

Podľa žalobcu žalovaný opiera svoje tvrdenia výlučne o výsledok medzinárodnej výmeny informácií. Zistený výsledok medzinárodnej výmeny informácií považuje aj žalobca za závažný, avšak akým titulom ho žalovaný považuje za rozhodujúci a za jediný dôkaz, mu nie je známe. Všetky dovtedy vykonané dôkazy vo vzájomných súvislostiach preukazujú dodanie tovaru. Treba mať pritom na zreteli, že vo výsledku medzinárodnej výmeny informácií sa nenachádza nič iné, len výpoveď konateľ'a maďarskej spoločnosti. Dôkazom takej istej sily je aj úradne overené plnomocentvo, ktorým p. A.. T. (konateľ BIMBÓ-KER

KFT) splnomocnil p. L. S. na zastupovanie spoločnosti vo všetkých transakciách, ktoré žalobca predložil šesť dní po tom, čo bol oboznámený s výsledkom medzinárodnej výmeny informácií (t.j. 6 dní odo dňa, čo prvýkrát bola spochybnená osoba p. S. ako osoby oprávnenej konať za maďarského odberateľa).

Podľa žalobcu konštatovanie, že predložené plnomocenstvo, ktoré vyvracia skutočnosti uvedené vo výsledku medzinárodnej výmeny informácií je irelevantné, nakoľko nebolo predložené v rámci daňovej kontroly, je nemiestne. Ani výsledok medzinárodnej výmeny informácií nebol známy v čase daňovej kontroly a žalovaný ho napriek tomu považoval za rozhodujúci dôkaz. Daňová kontrola sa rok zaoberala len otázkou, či je BIMBÓKER KFT platiteľom DPH alebo nie. Žalovaný povýšil jediný dôkaz nad všetky ostatné, či už listinné dôkazy alebo výpovede ďalších svedkov, ktorí zhodne vypovedali o existencii realizovaného obchodu.

Žalobca má za to, že žalovaný bol povinný vykonať dokazovanie, či tvrdenia osoby, ktorá je údajne vo väzení (nevieme ako dlho, od kedy, do kedy, či ide o väzbu alebo výkon trestu a z akého dôvodu), sú pravdivé. Nemožno opomenúť fakt, že žalovaný sa na jednej strane opiera o výpoveď osoby, ktorá sa možno chráni pred ďalším trestným stíhaním a na strane druhej dôkazy, ktoré predmetné tvrdenia konateľa maďarskej spoločnosti vyvracajú, považuje za irelevantné. Žalovaný okrem jednoduchého konštatovania, že dôkaz je irelevantný, sa s úradne overeným plnomocentvom vôbec nevysporiadal. Tento nedostatok neodstránil ani prvostupňový súd. Pokiaľ žalovaný vykonával dopyt do zahraničia, za účelom riadneho zistenia skutkového stavu mal uskutočniť v predmetnej veci minimálne dva ďalšie úkony. Prvým je overenie pravdivosti tvrdení o splnomocnení výsluchom osoby L. S., X. B.. Druhým je overenie pravdivosti osvedčovacej doložky notára na plnej moci predloženej žalobcom. Ide predsa o úkon verejnej moci, ktorý má právnu relevanciu a jeho pravosť je možné overiť dožiadaním príslušných maďarských orgánov. Vzhľadom na to, že správca dane sa neobťažoval s vykonaním takéhoto dôkazu, sme presvedčení, že žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav. Ak mal správca dane pochybnosti o hodnovernosti úradne overeného plnomocnenstva, bol povinný dožiadaním overiť jeho autentickosť. V opačnom prípade sa žalovaný nemohol vypořiadat' s tvrdeniami žalobcu a predloženými listinnými dôkazmi tak, že ich relevanciu arbitrárne poprel.

V tejto súvislosti poukazuje aj na judikatúru, podľa ktorej *„hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné. Podľa názoru odvolacieho súdu môže správny orgán pristúpiť k hodnoteniu dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov len potom, ak vykonal všetky úkony s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch.* Tým, že žalovaný neodstránil rozpory medzi zásadnými dôkazmi, pričom svoje rozhodnutie svojvoľne oprel len o jeden z nich (druhý považoval za irelevantný), významným spôsobom porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov v správnom konaní. *Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia v konkrétnej právnej veci sa musí obmedziť len na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorého pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel.*

Prvostupňový súd ďalej tvrdil, že žalobca nerozporoval skutočnosť, že dodanie tovaru deklaruje len vystavenými faktúrami s prílohami a predloženým účtovníctvom. Je však dôležité si uvedomiť, že počas celého daňového konania dodanie tovaru nespochybňoval ani správca dane. Žalobca svoju obranu orientoval na jedinú výhradu správcu dane vtom čase a síce, že maďarský odberateľ nebol osobou identifikovanou pre DPH. Boli porušené procesné práva žalobcu, ktorý sa k dôvodom pre vydanie napadnutých rozhodnutí nemohol v konaní vyjadriť a navrhovať dôkazy. Až keď sa žalobca dozvedel, že dodanie tovaru môže byť spochybňované (04.12.2012), okamžite reagoval a dňa 10.12.2012 predložil plnomocenstvo, ktoré pochybnosti vyvracia. Napriek uvedenému. Žalovaný tieto skutočnosti žiadnym spôsobom neobjasnil. Podľa judikatúry, *„ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty predčasný. Nedostatočné zistenie skutkového stavu veci je dôvodom, aby súd podľa § 250j ods. 2 OSP rozsudkom zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného*

V daňovom konaní bolo dostatočne preukázané výpoveďami žalobcu a p. F., že obchod sa realizoval prostredníctvom sprostredkovateľa (p. F.), ktorý predmetný obchod dojednal. Pán F. sa jednoznačne vyjadril, že pri dojednávani obchodu jednal s p. L. S., ktorý vystupoval ako osoba oprávnená konať za maďarského partnera. Takéto tvrdenie plne korešponduje so zisteným skutkovým stavom a s predloženým plnomocentvom konateľa maďarskej spoločnosti.

Napriek tomu, že žalobca podrobne vysvetlil aj okolnosti, za akých žalobca na prvom vypočutí dňa 07.11.2011 uviedol, že si nie je istý, či faktúry vystavil na správnu spoločnosť, prvostupňový súd ich vôbec nevzal do úvahy, ani na ne v žiadnej časti odôvodnenia nepoukázal. Navyše v odôvodnení rozsudku na strane 5 bod 7) súd nesprávne uvádza, že „*Následne sa žalobca spýtal, či sú faktúry vystavené na správnu spoločnosť*“. Po správnosti sa na uvedené pýtal žalovaný a nie žalobca.

Žalobca potvrdil, že správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť prekladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Opäť však zdôrazňujeme, že až do času doručenia výsledku medzinárodnej výmeny informácií (t.j. do 19.11.2012), žalovaný žiadnym spôsobom nespochybňoval dodanie tovaru maďarskému odberateľovi. Plnomocenstvo predložené dňa 10.12.2012 reaguje práve na výsledok medzinárodnej výmeny informácií, s ktorým bol žalobca oboznámený až 04.12.2012. Samozrejme, že žalobca bol prekvapený výsledkami medzinárodnej výmeny informácií. Žalobca však vedel, že v predmetnom prípade jednal s p. S., ktorý vystupoval ako osoba oprávnená konať v mene maďarského odberateľa. Preto žalobca až následne, keď sa dozvedel, že konanie maďarskej spoločnosti prostredníctvom p. S. môže byť spochybnené (čo z dovtedy vykonaných dôkazov nemohlo vyplývať a ani to nikto nenamietal), predložil žalovanému predmetné plnomocenstvo.

Prvostupňový súd uvádza „*to, že správca dane vychádzal z faktov, ktoré získal z rôznych zdrojov v rámci vykonaného dokazovania, svedčí o objektivite vykonaného dokazovania a z neho vyplývajúcich logických záverov správcu dane.*“ Tvrdenie, že závery správcu dane sú logické paradoxne žiadnu logiku nemajú. Na jednej strane existujú listinné dôkazy (faktúry, CMR, príjmové pokladničné doklady, záznamy o prevádzke vozidla) a svedecké výpovede (žalobcu, p. F., p. A. K. - KOVATRANS), ktoré vo vzájomných súvislostiach preukazujú dodanie tovaru a na strane druhej existuje výsledok medzinárodnej výmeny informácií, ktorého závery jednoznačne nevylučujú dodanie tovaru spoločnosti BIMBÓ-KER KFT. Žalovaný a prvostupňový súd síce po formálnej stránke tvrdia, že všetky dôkazy hodnotili vo vzájomných súvislostiach, z ich záverov je však zrejmé, že rozhodujúcim a jediným dôkazom, o ktorý sa mohli opierať je výsledok medzinárodnej výmeny informácií. Považujeme to za zaujaté a neobjektívne hodnotenie dôkazov, čo potvrdzuje aj odôvodnenie

hodnotenia predloženého plnomocenstva zo strany žalovaného, ktorý uvádza, že toto nebolo predložené v rámci daňovej kontroly.

Podľa žalobcu absentovalo v medzinárodnej výmene informácií overenie pravosti plnej moci konateľa a jej notárskeho osvedčenia podpisu, výsluch pána L. S. o realizovaných obchodoch, overenie plnenia na samotných miestach dodania.

Podľa žalobcu, ak v rámci daňovej kontroly dokladov predložených žalobcom **neboli** zistené porušenia zákona o DPH. Žalobca správcovi dane podrobne opísal, ako prebehol obchod s maďarským partnerom, tieto tvrdenia žalobca doložil listinnými dôkazmi a svedeckými výpoveďami, čo správca dane nenamietal. Vzhľadom na to, že žalovaný a súd neakceptovali tieto dôkazy ako relevantné, vykazuje rozhodnutie znaky svojvôle a arbitrárnosti. Ak by sme predsa pripustili argumentáciu prvostupňového súdu, tak potom by správca dane mohol v každom jednotlivom prípade jednoduchým vyhlásením tvrdiť, že dôkazy nepovažuje za dostatočné, čím by neprimerane nad rámec obchodných zvyklostí zaťažoval daňový subjekt.

S poukazom na predložené dôkazy (listinné, ako aj svedecké výpovede), máme za to, že žalobca dostatočne preukázal dodanie tovaru (reziva) do Maďarskej republiky v zmysle v spise uvedených faktúr, medzinárodných nákladných listov (CMR) a ďalšej dokumentácie. Žalovaný a prvostupňový súd okrem výsledku medzinárodnej výmeny informácií, ktorého závery nie sú preskúmané, neuvádza žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by mali spochybníť dôkazy svedčiace v prospech žalobcu, nanajvýš môžu byť dôvodom pre doplnenie dokazovania. Na základe uvedených skutočností možno konštatovať, že Krajský súd v Banskej Bystrici nesprávne vyhodnotil tak skutkovo, ako aj právne, nakoľko žalovaný sa riadil najmä subjektívnymi úvahami, ktoré nezaložil na jednoznačných dôkazoch.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu žalobcu a navrhol rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že stotožňuje sa so závermi Krajského súdu v Banskej Bystrici uvedenými v predmetnom rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli

najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke www.nsud.sk, najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

ZSDP v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými 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.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom 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.

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. 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. 3 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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).

Podľa § 15 ods. 16 ZSDP, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 ZSDP, správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 ZSDP, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 ZSDP, vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie

daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 ZSDP, 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 ZSDP, 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 § 48 ods. 2 ZSDP, odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase, 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 § 219 ods. 1 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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom súdneho preskúvacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol znížený nadmerný odpočet DPH za mesiace august a september 2011 uplatnený žalobcom z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať skutočné dodanie tovaru odberateľovi so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, konkrétne v Maďarsku a taktiež z dôvodu, že v daňovom konaní sa nepreukázalo, že predmetný tovar bol v tomto inom štáte aj skutočne zdanený.

Odvolací súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne 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.

Odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti SD EÚ, napr. v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) SD EÚ v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44).

V prejednávanej právnej veci však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nakoľko žalobca nevedel preukázať, kto tovar preberal za spoločnosť BIMBÓKER KFT, a teda vôbec nepreukázal, že sa tento dostal do dispozície ním označeného odberateľa. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES.

Na tomto mieste odvolací súd pripomína, že z judikatúry SD EÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17.07.2008 vo veci *Komisia vs. Taliansko*, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29.07.2010 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21.06.2012 *Mahagében*, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej.

Zákon o DPH stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré

je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. Navyše, v prejednávanej príhode, keďže žalobca si nadmerný odpočet DPH uplatňoval v súvislosti s oslobodením od platenia dane podľa § 43 zákona o DPH, bolo predpokladom takéhoto postupu aj preukázanie, že nadobudnutý tovar bol v Čechách aj zdanený, čo sa však nepreukázalo (medzi inými *rozsudok SD EÚ C-409/04 vo veci Teleos*). K splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH bol preto žalobca povinný predložiť doklad o uskutočnenom obchode – reálne dodanie tovaru spoločnosti BIMBÓ-KER KFT. Namiesto toho žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane na základe predložených faktúr z obchodu, ktorý reálne nevedel zdokladovať. Je zarážajúce, že L. S., uviedol, že je spoločníkom BIMBÓ - KER KFT hoci ním nebol, nakoľko majiteľom spoločnosti mal byť iba p. A.. T., ktorý však uviedol, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a nevykonávala žiadnu medzinárodnú obchodnú činnosť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zhodne so záverom daňových orgánov, ako aj so záverom krajského súdu konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, CMR listy, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

V danom prípade jadrom problému je tá skutočnosť, že podvodom je poznačené priamo plnenie, ktoré mal uskutočniť žalobca, t.j. žalobca nevedel v danom prípade preukázať, že tovar bol skutočne dodaný platiteľovi dane v inom členskom štáte. Z CMR listov totiž nevyplýva, kto prevzal tovar v mene spoločnosti BIMBÓ-KER KFT - podpis p. L. S. na plnomocenstve nie je po vizuálnej kontrole totožný s podpisom na CMR listoch a už vôbec nie na pokladničnom doklade (výdavkový) v mene spoločnosti BIMBÓ-KER KFT.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt – žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra, resp. CMR 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.

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 faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 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“*.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Preto, ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní, a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

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

V Bratislave 26. marca 2015

Mgr. Peter MELICHER, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia
Dagmar Bartalská