

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/60/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012201400
Dátum vydania rozhodnutia:	28.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1012201400.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti W4, s.r.o., so sídlom v Bratislave, Kopčianska 63, zastúpenej Advokátskou kanceláriou OLEXOVA VASILISIN, s.r.o., so sídlom v Bratislave, Dunajská 18, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo 7. mája 2012, č.1020502/1/963174/2012/5060-r, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 4S 154/2012-82 z 11. apríla 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 4S 154/2012-82 z 11. apríla 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného č. 1020502/1/963174/2012/5060-r zo 7. mája 2012, ktorým zamietol odvolanie žalobkyne a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V (ďalej len správca dane) č. 604/230/132416/09/Avar z 12. novembra 2009, ktorým žalobkyni nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2008 vo výške 25 961,93 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 4 248,62 €.

Krajský súd posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení čl.131 a 138 ods. 1 Smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „smernica“) a § 43 ods. 1 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“), a dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Z administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že správca dane vykonal u žalobkyne daňovú

kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008. Z kontroly bol 7. októbra 2009 vyhotovený protokol č.j. 604/321/119865/2009/Klab, ktorý bol so žalobkyňou prerokovaný aj doručený 6. novembra 2009. Z faktúry č. 08-10-002 zo 6. októbra 2008 vyplýva, že táto bola vystavená za dodávku tovaru - detské čistiace a vlhčené utierky - pre odberateľa DAJAMAND, s.r.o. so sídlom v Bulharsku, bez dane v celkovej sume 4 790 120,- Sk. Platiteľ podal zároveň za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 súhrnný výkaz, v ktorom bol uvedený bulharský nadobúdateľ tovaru. Na základe medzinárodnej výmeny daňovej informácie správca dane zistil, že uvedený nadobúdateľ tovaru nebol nikdy registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, hoci na predmetnej faktúre bolo uvedené jeho IČ DPH 175202337. Z výpovede žalobkyne uvedenej v „doplnení odvolania z 30. novembra 2009“ vyplýva, že nemala vedomosť o tom, že údaje o identifikačnom čísle dane z pridanej hodnoty spoločnosti DAJAMAND s.r.o. so sídlom v Bulharsku sú nepravdivé. Číže mala za to, že koná s platcom DPH.

Stotožniac sa s názorom žalovaného krajský súd uviedol, že žalobkyňa nespĺnila podmienky na oslobodenie od dane, keďže bulharský partner nebol platcom DPH, preto žalobkyňa nemohla fakturovať dodávku tovaru bez dane, nakoľko miesto zdaniteľného obchodu bolo tuzemsko.

Krajský súd poukázal na to, že ak zákonodarcia požaduje, aby daňový subjekt preukázal 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 (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní), na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže daňová povinnosť daňového subjektu, ako aj nárok na odpočet dane. Ich nespĺnenie pritom nie je možné odpustiť. Krajský súd ďalej konštatoval, že pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že i napriek zisťovaniu identifikačného čísla DPH nevedela, že nadobúdateľ tovaru v Bulharsku nebol platcom DPH, a ako platiteľka DPH uplatnila nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, potom musela preukázať, že boli naplnené zákonné podmienky na takýto postup.

Súčasne krajský súd uviedol, že pri predaji tovaru do iného členského štátu bez slovenskej dane je predávajúci povinný vyhotoviť faktúru, ktorá okrem bežných náležitostí faktúry v obchodnom styku musí obsahovať identifikačné číslo pre DPH predávajúceho, ako aj identifikačné číslo pre DPH kupujúceho, ktoré žalobkyňa nesporne zisťovala, avšak nie dostatočne dôsledne. Ak teda slovenský podnikateľ predáva tovar, ktorý je odoslaný alebo prepravený ním alebo inou osobou na jeho účet, príp. kupujúcim alebo inou osobou na jeho účet z tuzemska do iného členského štátu, je takéto dodanie tovaru oslobodené od slovenskej dane. Uvedené podľa krajského súdu platí v prípade, ak je nadobúdateľ (kupujúci) registrovaný pre DPH v inom členskom štáte. Nadobúdateľ je potom povinný v tomto členskom štáte zaplatiť daň z tzv. intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyni právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. b/ a f/ a § 221 ods. 1 písm. f/ OSP, domáhajúc sa aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie Daňového riaditeľstva (dnes Finančného riaditeľstva) č. 1020502/1/963174/2012/5060-r zo 7. mája 2012 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V č. 604/230/132416/09/Avar z 12. novembra 2009 a vec vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnila náhradu trov konania.

Žalobkyňa namietala, že stanovisko krajského súdu, ktorý na pojednávaní 11. apríla 2014 odmietol pojednávať, keď za žalobkyňu bol prítomný advokátsky koncipient, ktorý je zapísaný v Slovenskej advokátskej komore u právneho zástupcu žalobkyne, je neprípustne formálne a neudržateľné pre rozpor s obsahom a účelom § 250a OSP. Uviedla, že jediný cieľ sledovaný citovaným ustanovením je zabezpečiť vzhľadom na zložitost' inštitútu súdneho prieskumu správneho rozhodnutia dostatočnú právnu odbornosť zastúpenia, pričom minimálna úroveň odbornosti je zákonom výslovne stanovená na „právnické vzdelanie“ a túto úroveň každý koncipient spĺňa. Zároveň poukázala na nález ÚS SR č. II. ÚS 135/04 podľa ktorého „prílišný formalizmus pri posudzovaní úkonov účastníkov občianskeho

súdneho konania a nadmerný tlak na dopĺňanie takých náležitostí do procesných úkonov účastníkov, ktoré nemajú základný význam pre ochranu zákonnosti, nie sú v súlade s ústavnými princípmi spravodlivého procesu.“ Podľa žalobkyne jej bola uvedeným postupom odňatá možnosť vyjadriť sa k prejednávanej skutočnosti a ovplyvniť rozhodnutie vo veci ako zákonom priznaný spôsob konania pred súdom.

Zároveň namietala, že súd sa žiadnym spôsobom vo svojom rozhodnutí nevysporiadal so stanoviskom k vyjadreniu žalovaného určeným na prednes na pojednávaní 11. apríla 2014, napriek tomu, že argumenty v ňom uvedené boli spôsobilé zmeniť právny názor o veci, čím rozhodnutie trpí rozporom s právom žalobkyne na spravodlivý súdny proces podľa praxe ÚS SR.

V dôvodoch svojho odvolania ďalej poukázala na to, že v konaní pred prvostupňovým súdom neboli posúdené žalobné námietky a to, že žalovaný sa nevysporiadal s námietkou žalobkyne v správnom konaní o potrebe uplatnenia práva EÚ, ani s námietkou obsahu práva EÚ, že dodávateľ má byť podľa práva EÚ oslobodený od DPH aj v prípade dodania odberateľovi vystupujúcemu len ako registrovanému, nie len reálne registrovanému, pričom toto pravidlo zakotvené v čl. 138 smernice má prednosť pred § 43 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako sa krajský súd nezaoberal namietaným porušením ustanovenia § 250j ods. 7 OSP žalovaným, keď nerešpektoval príkaz správneho súdu vo veci KSBA/3S/182/2010 zaoberať sa čl. 138 smernice, ako ani porušením § 2 ods. 2 zákona o správe daní, keď v rámci plnenia súčinnosti žalovaný žalobkyňu nevyzval na preukázanie splnenia podmienok podľa čl. 138 smernice.

Poukázala na znenie čl. 138 smernice, podľa ktorého vzniká nárok na oslobodenie od DPH pri dodaní osobe registrovanej na DPH alebo osobe takto vystupujúcej na rozdiel od znenia § 43 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého vzniká nárok na oslobodenie od DPH pri dodaní osobe registrovanej na DPH. Uviedla zároveň, že smernica splnomocnila členské štáty len na stanovenie podmienok t.j. bližšiu špecifikáciu pravidla, nie na širšie zasahovanie do zásady neutrality, než to stanovila EÚ po dlhodobom vyvažovaní jednotlivých princípov európskeho práva. Odvolávala sa na rozhodnutie SDEÚ vo veci C-587/10 VSTR, v ktorom súd vyslovil, že nemecký zákon stanovujúci, že oslobodený je len prípad, kedy odberateľ je identifikovaný pre DPH v členskom štáte, je v rozpore so smernicou. Nakoľko slovenský predpis je rovnaký, podľa žalobkyne nie je dôvod pre opačný právny záver.

Ďalej poukázala aj na rozhodnutie najvyššieho súdu vo veci 3Sžf/1/2010, v ktorom súd uviedol, že okolnosti vyvodzujúce úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje daňový úrad, čo musí byť v rozumnej miere s ohľadom na obvyklú opatrnosť, ktorú možno predpokladať v obchodnom styku. Na základe uvedeného konštatovala, že zisťovanie registrácie online presahuje rámec obvyklej opatrnosti, čo by znamenalo nadmerný tlak na subjekty medzinárodného obchodu.

S odvolaním sa na rozhodnutie najvyššieho súdu 3Sžf/1/2011, ako aj na rozsudok SDEÚ vo veci C-80/11 Mahagében, podľa ktorého daňový subjekt nezodpovedá za nezrovnalosti ani porušenie daňových povinností u jeho dodávateľa ani odberateľa, podľa názoru žalobkyne, ak sa dodávateľ preukáže hodnoverným dokladom o DPH obvyklým spôsobom, nemôže byť dobromyseľná strana zodpovedná za tieto dôsledky.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 29. júla 2014 navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil. Mal za to, že krajský súd správne hodnotil právnu stránku veci a dôkladne sa ňou zaoberal.

Nesúhlasiac s tvrdeniami žalobkyne uviedol, že smernica, ktorá bola premietnutá do zákona o DPH s účinnosťou od 1. mája 2004, obsahuje pätnásť hláv a 414 článkov, ktoré na seba vzájomne nadväzujú, a preto nie je možné vytrhnúť z tohto komplexu jeden článok a dovoľávať sa jeho aplikácie. V rámci transformácie tejto smernice zákonodarca do ustanovenia § 43 zákona o DPH ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od dane z pridanej hodnoty tak, že oslobodenie od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre

daň v inom členskom štáte.

Uviedol, že skutočnosť, že daňový subjekt bol odberateľom oklamáný predložením „sfaľovaného dokladu“ o pridelení identifikačného čísla pre DPH v Bulharsku, nie je vecou daňových orgánov, ale samotných účastníkov obchodného prípadu, pritom daňový subjekt si mohol overiť skutočnosť, či jeho odberateľ bol v čase dodávky tovaru platiteľom dane z pridanej hodnoty v príslušnom členskom štáte EÚ a to na webovej stránke FR SR, kde sú uvedení všetci platitelia v rámci Európskej únie, alebo v zmysle § 31 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) požiadať FR SR o poskytnutie informácie, či právnická osoba je registrovaná pre DPH v inom členskom štáte Európskej únie, ani jednu z týchto zákonných možností však žalobkyňa nevyužila.

K námietke žalobkyne, že žalovaný nerešpektoval príkaz Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S/182/2010) vo veci uviedol, že žalovaný sa vysporiadal s námietkou krajského súdu ohľadne aplikovania čl. 138 smernice a vo svojom rozhodnutí č. 1020502/1/963174/2012/5060-r zo 7. mája 2012 podrobne uviedol podmienky oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu, s čím súhlasil aj krajský súd, keď žalobu žalobkyne napadnutým rozsudkom zamietol.

V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k. 8Sžf/28/2011, ktorý na str. 9 uvádza: „Zákonodarcu v právnej norme ustanovenej v § 43 ods. 1 zákona o DPH platného v kontrolovanom zdaňovacom období ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od DPH tak, že 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“.

Žalovaný sa odvolával aj na právne závery uvedené v rozhodnutí najvyššieho súdu č.k. 8Sžf/34/2012: „je aj na samotnom daňovom subjekte, aby už v daňovom konaní tvrdil a preukazoval existenciu prevádzaného tovaru a v tomto smere sa nespoliehal na aktivizmus súdu v prieskume zákonnosti rozhodnutia, z ktorého v konečnom dôsledku vo vzťahu k skutkovým zisteniam súd vychádza (§ 250i ods. 1 OSP). Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, odvolací súd nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Aj takéto informácie odrážajúce stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácii podnikateľského prostredia a dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. žalovaného č.1020502/1/963174/2012/5060-r zo 7. mája 2012, ktorým zamietol odvolanie žalobkyne a potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 604/230/132416/09/Avar z 12. novembra 2009, ktorým žalobkyni nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2008 vo výške 25 961,93 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 4 248,62 €.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada,

aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

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. Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V každom členskom štáte EÚ platia dva právne poriadky a to právny poriadok členského štátu a právny poriadok Spoločenstva. Pritom právo Spoločenstva má aplikačnú prednosť pred národným právom. Túto skutočnosť odvodil Súdny dvor z čl. 249 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva.

Súdny dvor Európskej únie hovorí často o zásade výkladu národného práva v súlade so smernicou (pozri napr. Rozsudok SDEÚ z 10.04.1984, č.k. 14/83 vo veci Von Colson a Kamann, zbierka 1990, s. 01891, bod 26, rozsudok SDEÚ z 5.10.2004, C-397/01 vo veci Pfeiffer na. Zbierka 2004, I-088 35, bod 113). V intenciách tejto zásady musí aj súd členského štátu EÚ vykladať vnútroštátne právo s ohľadom na znenie a účel Smernice o DPH.

Podľa čl. 131 smernice oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

Podľa čl. 138 ods. 1 smernice členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo

prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR, výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008. Z kontroly bol 7. októbra 2009 vyhotovený protokol č.j. 604/321/119865/2009/Klab, ktorý bol so žalobcom prerokovaný aj doručený 6. novembra 2009. Z faktúry č. 08-10-002 zo dňa 6. októbra 2008 vyplýva, že táto bola vystavená za dodávku tovaru - detské čistiace a vlhčené utierky - pre odberateľa DAJAMAND s.r.o. so sídlom v Bulharsku, bez dane v celkovej sume

4 790 120,- Sk v roku 2008. Platiteľ podal zároveň za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 súhrnný výkaz v ktorom bol uvedený bulharský nadobúdateľ tovaru. Na základe medzinárodnej výmeny daňovej informácie správca dane zistil, že uvedený nadobúdateľ tovaru nebol nikdy registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, hoci na predmetnej faktúre bolo uvedené jeho IČ DPH 175202337. Z výpovede žalobcu uvedenej v „doplnení odvolania z 30. novembra 2009“ vyplýva, že nemal vedomosť o tom, že údaje o identifikačnom čísle dane z pridanej hodnoty spoločnosti DAJAMAND, s.r.o. so sídlom v Bulharsku sú nepravdivé. Číže mal za to, že koná s platcom DPH. Následne bolo vydané prvostupňové rozhodnutie č. 604/230/132416/09/Avar z 12. novembra 2009, ktoré na odvolanie žalobcu potvrdil žalovaný rozhodnutím č. 1/222/3207 - 28875/2010/991031-r z 8. marca 2010. Toto rozhodnutie Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. 3S/182/2010 zo 17. januára 2012 zrušil z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočného zdôvodnenia rozhodnutia a vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil vyhodnotiť námietky žalobkyne týkajúce sa použitia čl. 138 ods. 1 Smernice na danú vec.

V preskúvanom rozhodnutí č.1020502/1/963174/2012/5060-r zo 7. mája 2012 žalovaný poukázal na transformáciu vyššie uvedeného článku smernice do ustanovenia § 43 zákona o DPH, ktorým zákonodarca ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od DPH tak, že oslobodenie od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. V tejto súvislosti poukázal na to, že keďže daňový subjekt vierohodným spôsobom nepreukázal, že zákonom stanovené podmienky boli zo strany platiteľa splnené, postup správcu dane pri nepriznaní fakturácie bez dane bol v súlade s platnými právnymi predpismi. K tvrdeniu daňového subjektu, že správca dane nesprávne vo svojom rozhodnutí aplikoval § 43 ods. 1 zákona o DPH, keď mal v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prihliadať na znenie článku 138 ods. 1 smernice uviedol, že daňový subjekt si sám vo svojom daňovom priznaní uplatnil oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň dodal, že v odvolaní daňový subjekt bližšie nešpecifikuje, v čom správca dane nesprávne aplikoval § 43 ods. 1 vyššie citovaného zákona o DPH a v čom je tento paragraf v rozpore s článkom 138 ods. 1 smernice. K skutočnosti, že daňový subjekt bol odberateľom oklamáný predložením „sfalšovaného dokladu“ o pridelení identifikačného čísla pre DPH v Bulharsku, je na samotnom účastníkovi obchodného prípadu overenie si skutočnosti, či jeho odberateľ bol v čase dodávky tovaru platiteľom dane z pridanej hodnoty v príslušnom členskom štáte EU. Toto si mohol overiť na webovej stránke DR SR, kde sú uvedení všetci platitelia v rámci Európskeho

spoločenstva, alebo v zmysle ustanovenia § 31 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. požiadať DR SR o poskytnutie informácie, či právnická osoba je registrovaná pre daň z pridanej hodnoty v inom členskom štáte Európskej únie. Daňový subjekt však ani jednu z týchto zákonných možností nevyužil. Žalovaný záverom konštatoval, že keďže daňový subjekt vierohodným spôsobom nepreukázal, že vyššie citované zákonné podmienky boli zo strany platiteľa splnené, postup správcu dane pri nepriznaní dodávky tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH bol v súlade s platnými právnymi predpismi.

Najvyšší súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, skutkové okolnosti vyhodnotil správne a v súlade so zákonom o DPH, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobkyňou, s tvrdeniami žalobkyne sa náležite vyporiadal v dôvodoch svojho rozhodnutia, ako aj náležite odôvodnil. Najvyšší súd taktiež dospel k záveru, že žalovaný správny orgán v preskúmvanom rozhodnutí preskúmal postup správcu dane, ako aj zákonnosť jeho rozhodnutia v súlade so zákonom o správe daní a v intenciách zákona o DPH a náležite sa vyporiadal s odvolacími dôvodmi žalobkyne.

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 43 ods. 1, zákona o DPH platného v kontrolovanom zdaňovacom období ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od dane z pridanej hodnoty tak, že 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. Súčasne v právnej norme ustanovenej v § 43 ods. 5 stanovil ďalšie podmienky, za splnenia ktorých daňovému subjektu vzniká právo na oslobodenie od dane. Pokiaľ zákonodarca priamo v skutkovej podstate právnej normy ustanovuje, že predpokladom oslobodenia 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 a súčasne ustanovuje, že platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa zákonných podmienok ustanovených v hmotnoprávnej norme (§ 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH) a že platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu, stanoviac ďalšie zákonné podmienky, potom predpokladom vzniku práva na oslobodenie od dane je splnenie si povinnosti platiteľom dane predložením faktúry o uskutočnení zdaniteľného plnenia a preukázanie o odoslaní alebo o prepravení tovaru z tuzemska do iného členského štátu relevantným dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 OSP).

Podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmvava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Súd prvého stupňa v preskúmvanej veci, postupujúc v intenciách citovanej právnej normy Občianskeho súdneho poriadku a v súlade s právnou úpravou ustanovenou v § 247 a nasl., preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vyporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Najvyšší súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobkyňa za zdaňovacie obdobie október 2008 nesplnila zákonné podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH vykonaným obchodom preukázaným na základe ňou vystavenej a k daňovej kontrole predloženej faktúry č. 08-10-002 zo 6. októbra 2008, z ktorej vyplýva, že bola vystavená za dodávku tovaru - detské čistiacie a vlhčené utierky - pre odberateľa DAJAMAND s.r.o. so sídlom v Bulharsku, ktorý nikdy nebol

registrovaný ako platiteľ dane. Z uvedených dôvodov najvyšší súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobkyni ako platiteľovi dane určili vlastnú zdaňovaciu povinnosť za zdaňovacie obdobie október 2008 daň z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2008, za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

Pre DPH je rozhodujúce zachovanie princípu daňovej neutrality. V prípade dodania tovaru do iného členského štátu EU je tovar oslobodený od DPH na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať. Splnenie podmienok oslobodenia od dane je povinný preukázať platiteľ dane (§ 43 ods. 5 zákon č. 222/2004 Z.z.), ide teda o jeho dôkaznú povinnosť. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Právny rámec EÚ pre mechanizmus intrakomunitárnych obchodov ukladá členským štátom stanoviť zákonné podmienky na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania daňových predpisov za účelom predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane. V uvedenom prípade je v rozpore s výkladom daňových predpisov, pokiaľ by konanie žalobkyne, ktorá vstúpila do obchodného styku s právnym subjektom bez relevantných informácií o jeho identifikácii pre daň v inom členskom štáte a nevyužila zákonné možnosti pre overenie týchto informácií na webovej stránke FR SR, kde sú uvedení všetci platitelia v rámci EÚ alebo žiadosťou o poskytnutie týchto v zmysle § 31 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. informácie, čím zanedbala obvyklú opatrnosť, ktorú možno predpokladať v obchodnom styku, bolo na jej prospech, preto ju za uvedených podmienok nemožno zbaviť zodpovednosti za nesplnenie podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. V daňovom konaní musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie, správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zákon č. 511/1992 Zb.).

Najvyšší súd neprihliadol na námietku žalobkyne uvedenú v jej odvolaní k formalistickému prístupu krajského súdu, keď nepripustil na pojednávaní 11. apríla 2014 zastúpenie žalobkyne advokátskym koncipientom, pričom k uvedenému poukázal na § 1 OSP, podľa ktorého úprava postupu súdu a účastníkov konania v občianskom súdnom konaní má zabezpečiť spravodlivú ochranu práv a oprávnených záujmov účastníkov. Podľa § 250a OSP v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy žalobca musí byť zastúpený advokátom (pokiaľ zákon výslovne neustanovil, že také zastúpenie sa nevyžaduje). Zastúpenie advokátom v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP znamená, že v konaní pred súdom - osobitne na pojednávaní koná za žalobcu advokát. Advokátom je osoba zapísaná v zozname vedenom SAK ako advokát. Advokátsky koncipient nie je advokátom a v správnom súdnictve preto nemôže byť aplikované ustanovenie § 25 ods. 3 OSP, podľa ktorého advokát je oprávnený dať sa zastupovať prípadne advokátskym koncipientom, ktorého zamestnáva. Ustanovenie § 250a OSP má obligatórnu povahu a preto ani podľa § 246c OSP neprichádza v úvahu primerané použitie ustanovení I. časti OSP (§ 25).

Najvyšší súd rovnako neprihliadol na námietky žalobkyne, ktorými namietala nesprávne právne závery súdu prvého stupňa a daňových úradov, ako aj nevysporiadanie sa a nesprávne vyhodnotenie jej námietok poukazujúcich na nesprávnu aplikáciu predpisov EÚ. Najvyšší súd tieto námietky žalobkyne vyhodnotil ako účelové a vznesené z dôvodov privodiť si priaznivejšie rozhodnutie, za účelom vyhnúť sa platenia dane z pridanej hodnoty z prebehnutého intrakomunitárneho obchodu. Najvyšší súd súčasne dospel k záveru, že súd prvého stupňa žalobnými námietkami, ktoré sú v podstate rovnaké ako odvolacie, sa náležite zaoberal, ktorá skutočnosť vyplýva z odôvodnenia jeho rozsudku. A aj podľa názoru najvyššieho súdu z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správne orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, v preskúmvanej veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov, relevantných pre vydanie rozhodnutia vo veci a skutkové zistenia v rozhodnutí riadnym spôsobom opísali a na základe ich vyhodnotenia v súlade s príslušnými právnymi

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno

konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.