

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/70/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4015200068  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200068.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: THOMAS - CAR s.r.o., so sídlom SNP 712/18, Veľký Krtíš, IČO: 45 618 526, zastúpený JUDr. Marcelom Habrmanom, advokátom, Tajovského 12, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/503660/2014 zo 14. novembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/13/2015-71 zo 16. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/13/2015-71 zo 16. marca 2016 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/13/2015-71 zo 16. marca 2016 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100304/1/503660/2014 zo 14. novembra 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9410402/5/3837779/14/Rig z 12. augusta 2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2010 rozdiel dane v sume 22 201,50 eura tým, že zvýšil daň vyrubenú podaným daňovým priznaním zo sumy 104,50 eura na sumu 23 306 eur.

Podľa žalovaného žalobca nepreukázal dodanie tovaru (motorových vozidiel) do iného členského štátu - Maďarska (pre odberateľa R.), a preto si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Žalovaný poukázal na to, že úhrady sporných faktúr preukazoval žalobca príjmovými pokladničnými dokladmi, na ktorých neboli uvedené údaje daňového subjektu a podpis osoby, ktorá

platby prijala. Podľa informácii od maďarskej daňovej správy spoločnosť R. nedeklarovala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu, nadobudnutia neboli zaevidované v záznamoch, účtovných dokladoch, DPH nebola priznaná, ani odvedená. Žalobca nepreukázal, že motorové vozidlá boli skutočne dodané spoločnosti podľa predložených faktúr v inom členskom štáte.

Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom a žalobca nebol rozhodnutiami daňových orgánov oboch stupňov ukrátený na svojich právach. Podľa krajského súdu daňové orgány postupovali v konaní v súlade so zásadami zakotvenými v daňovom poriadku. Krajský súd poukázal na to, že správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú je potrebné objasniť. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov a zabezpečil si dôkazy cestou dožiadaných daňových úradov a medzinárodných dožiadaní, keď žiadal informácie od daňovej správy v Maďarsku týkajúce sa odberateľov žalobcu, vrátane spoločnosti R., so sídlom v Maďarsku. Zahraničná daňová správa uviedla, že nemôže potvrdiť nadobudnutie a prijatie tovaru od žalobcu maďarským daňovým subjektom.

K námietke žalobcu, že v priebehu daňovej kontroly neboli dodržané jeho procesné práva, pretože upovedomenie o výsluchu svedka z 8. októbra 2012 bolo doručené neoprávnenej osobe (a nie žalobcovi, nakoľko podpis na doručení nie je podpisom konateľa žaloby F. E.), v dôsledku čoho bol výsluch svedka (majiteľa skladu M. G.) vykonaný nezákonne, krajský súd uviedol, že upovedomenie z 8. októbra 2012 bolo adresované žalobcovi na adresu jeho sídla s doručenkou do vlastných rúk, pričom z doručienky pripojenej k tejto listine vyplýva, že zásielka bola prevzatá dňa 11. októbra 2012, jej prevzatie je podpísané nečitateľným podpisom s poznámkou „konateľ“. V administratívnom spise sa nachádza viacero doručení (napr. pri zásielke s oznámením o výkone daňovej kontroly z 22. mája 2012, pri výzve na predloženie dokladov a dôkazov zo 6. augusta 2012) s adresou sídla žalobcu, na ktorých je nečitateľný podpis s poznámkou „konateľ“, čo preukazuje, že preberanie zásielok takýmto spôsobom bolo u žalobcu obvyklé a poskytovateľ poštových služieb doručoval písomnosti osobe, ktorú žalobca poveril prijímaním písomností. Žalobca na všetky podania správcu dane vždy reagoval (nikdy nenamietal ich nedoručenie, resp. doručenie neoprávnenej osobe) a rovnako tak reagoval i na upovedomenie z 8. októbra 2012 o výsluchu svedka M. G., pričom jeho konateľ sa výsluchu tohto svedka osobne zúčastnil, čoho dôkazom je zápisnica o ústnom pojednávaní z 23. októbra 2012, na ktorom bol tento svedok vypočutý. Konateľ žalobcu nemal na svedka žiadne otázky a sám na otázku správcu dane odpovedal. Na základe uvedeného považoval krajský súd za nepochybné, že upovedomenie o výsluchu svedka sa dostalo do dispozície žalobcu, konateľ žalobcu sa osobne výsluchu zúčastnil, a teda žalobca nebol ukrátený na svojich právach.

Krajský súd poukázal na to, že na prítomnosť konateľa žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 23. októbra 2012 poukázal žalovaný vo svojom vyjadrení k podanej žalobe. Žalobca až následne v podaní doručenom súdu dňa 3. júla 2015 (teda nepochybné po uplynutí lehoty na podanie žaloby) priznal, že konateľ žalobcu sa výsluchu tohto svedka zúčastnil, ale nakoľko sa jedná o cudzieho štátneho príslušníka, nebola prítomná žiadna osoba, ktorá by vykonala preklad z jazyka maďarského do jazyka slovenského a naopak, a teda konateľ nebol riadne oboznámený s jeho priebehom, nemohol sa vyjadrovať, klásť otázky a boli teda porušené jeho práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Krajský súd poukázal na to, že na ústnom pojednávaní dňa 23. októbra 2012, kedy bol vykonaný výsluch svedka M. G., sa zúčastnil aj konateľ žalobcu, ktorý nepožiadaval o ustanovenie tlmočníka za účelom tlmočenia priebehu ústneho pojednávania, nemal námietky proti priebehu pojednávania, na vypočúvaného svedka nemal žiadne otázky a sám odpovedal na otázku správcu dane, pričom zápisnicu o ústnom pojednávaní na znak súhlasu podpísal. V odvolaní z 2. septembra 2014 ako i v samotnej žalobe žalobca namietal len nedoručenie upovedomenia o výsluchu svedka. Až v dôsledku vyjadrenia žalovaného, ktorý poukázal na to, že konateľ žalobcu sa zúčastnil výsluchu svedka, začal žalobca namietat, že jeho konateľ nemohol klásť svedkovi otázky, lebo je cudzí štátny príslušník (občan Maďarska), neovláda slovenský jazyk, nemohol sa vyjadrovať, lebo správca dane mu nezabezpečil tlmočníka. Aj napriek skutočnosti, že išlo zo strany žalobcu o rozšírenie dôvodov podanej žaloby po uplynutí lehoty dvoch mesiacov od doručenia žalobou napadnutého rozhodnutia (čo je v rozpore s koncentračnou zásadou vyplývajúcou z § 250h ods.

1 OSP), krajský súd k námietke žalobcu uviedol, že z obsahu zápisníc, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, je zrejmé, že procesných úkonov vykonávaných správcou dane sa spolu s konateľom žalobcu zúčastňoval externý účtovník žalobcu za účelom tlmočenia priebehu ústneho pojednávania. Ústneho pojednávania dňa 23. októbra 2012 sa však zúčastnil sám konateľ žalobcu, čo mu nebránilo v tom, aby ako maďarský štátny občan odpovedal na otázku správcu dane, napriek tomu, že podľa tvrdenia v podaní doručenom súdu dňa 3. júla 2015 neovláda slovenský jazyk a správca dane mu nezabezpečil tlmočníka. Krajský súd poukázal na to, že všetky písomné podania žalobcu boli podávané v slovenskom jazyku a podpísané konateľom daňového subjektu. Pokiaľ sa na výsluch svedka M. G. dostavil konateľ žalobcu bez sprievodu osoby, ktorá by mu bola tlmočila priebeh pojednávania a výsluch svedka, bolo jeho právom (vo vlastnom záujme) požiadať správcu dane pred začatím pojednávania, resp. výsluchu svedka o zabezpečenie tlmočníka. Krajský súd poukázal na to, že žalobca je slovenskou právnickou osobou so sídlom na území Slovenskej republiky, ktorej konateľ je zahraničný štátny občan. I keď konateľ spoločnosti s ručením obmedzeným, ako štatutárny orgán spoločnosti, koná v mene tejto právnickej osoby vo všetkých veciach, nie je povinný osobne v konaní pred daňovým orgánom daňový subjekt zastupovať. Takáto povinnosť nevyplýva zo žiadneho právneho predpisu, ani zo zaužívanej obchodnej praxe a je obvyklé, že v daňových veciach konajú za podnikateľov napr. účtovníci, resp. odborníci na daňovú problematiku. Daňový subjekt sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Z administratívneho spisu nevyplýva ani to, že by správca dane trval na osobnej účasti konateľa žalobcu pri výsluchu svedka. Iba v prípade, ak by účastníkom daňového konania bol zahraničný občan a správca dane by trval na tom, že tento je povinný pri výkone daňovej kontroly niečo osobne vykonať, resp. by trval na tom, že konateľ žalobcu (zahraničný občan) je povinný osobne sa vyjadriť k určitým skutočnostiam, resp. niečo iné osobne vykonať a tento zahraničný štátny občan by si uplatnil svoje právo na tlmočníka, bolo by povinnosťou správcu dane mu tohto tlmočníka zabezpečiť. Takáto situácia však v predmetnom prípade nenastala a žalobca ani v odvolacom daňovom konaní nežiadal o ustanovenie tlmočníka. Žalobca sa v priebehu daňovej kontroly písomne vyjadroval v slovenskom jazyku, pričom jeho podania sú opatrené podpisom konateľa a pokiaľ tvrdí, že nebol riadne oboznámený s priebehom pojednávania konaného dňa 23. októbra 2012, o toto právo sa sám pripravil v dôsledku toho, že na pojednávanie prišiel osobne (napriek tomu, že správca dane na tom netrval), pričom si nezabezpečil osobu, ktorá by mu priebeh pojednávania tlmočila (ako to robil predtým) a ani nepožiadala o ustanovenie tlmočníka. Výsluch predvolaného svedka vykonaný dňa 23. októbra 2012 navyše podľa názoru krajského súdu nemožno v predmetnej veci označiť za kľúčový (ako to uviedol žalobca v podanej žalobe), a to vzhľadom k obsahu výpovede svedka, nakoľko tento sa vo svojej výpovedi žiadnym spôsobom nevyjadroval k dodaniu tovaru (motorové vozidlá) odberateľovi R. a iní odberatelia, ale bol vypočutý v súvislosti s predloženou nájomnou zmluvou z 1. septembra 2010 o nájme nehnuteľnosti, ktorá sa žiadnym spôsobom netýkala dodania motorového vozidla odberateľovi do Maďarska, resp. žalobca žiadny súvis nepreukázal.

Ku skutočnosti, či žalobca splnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnenej pri tovare (motorové vozidlá), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúry vystavená pre odberateľa R. so sídlom v Maďarsku) dodať označenému daňovému subjektu v Maďarsku a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, krajský súd uviedol, že pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníka na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. Z oznámenia maďarskej daňovej správy vyplynulo, že odberateľ žalobcu (spoločnosť R.) vykonal intrakomunitárne nadobudnutie od žalobcu. Toto nadobudnutie však nedeclaroval a nemá ho zaevidované ani v účtovných dokladoch, ktoré predložil. Zistenia maďarskej daňovej správy nepotvrďovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do Maďarska. Z týchto dokladov a zo zistení maďarskej daňovej správy nie je zrejmé, kto a akým spôsobom vykonal, resp. zabezpečil prepravu tohto vozidla do Maďarska. Na listinách v maďarskom jazyku, ktoré žalobca predložil k faktúram za 4. štvrtrok 2010 je uvedená spoločnosť F. Maďarská daňová správa oznámila, že podľa vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti prepravu tovaru vykonal žalobca, tovar bol privezený na prívěse/návěse bez EČV, ale nevie, o aké motorové vozidlá sa jedná, preprava však nebola vykonaná vozidlom spoločnosti F.

Podľa krajského súdu žalobca bol povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že tovar - motorové vozidlá v kontrolovanom zdaňovacom období podľa predložených faktúr dodal do Maďarska uvedeným odberateľom. V § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladom sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Dodanie tovaru odberateľom do Maďarska žalobca preukazoval predložením faktúr vystavených pre odberateľa (odberateľom nepotvrdené) a pripojenými príjmovými pokladničnými dokladmi, ktoré ale nemajú základné náležitosti účtovného dokladu (je bez podpisu, nie je z neho ani zrejmé, kto uvedenú sumu prevzal). Tieto doklady jednoznačne a dostatočne nepreukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu, a to s poukazom na tú skutočnosť, že žalobca jednoznačne nepreukázal ani nadobudnutie tovaru, pri ktorom deklaroval jeho vývoz do Maďarska. Ani na základe dožiadania o poskytnutie daňových informácií, maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie tovaru spoločnosti R. ako odberateľovi zo strany žalobcu ako dodávateľa podľa predložených faktúr.

Krajský súd poukázal na to, že žalobcom predložené faktúry o dodávke tovaru pre deklarovaného odberateľa do Maďarska neobsahujú ani údaje, ktoré dňový doklad musí obsahovať podľa § 71 ods. 2 písm. h), resp. § 72 ods. 2 písm. h) zákona č. 222/2004 Z.z., teda uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, resp. odkaz na § 42 alebo 43 tohto zákona, odkaz na článok 136 alebo 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení smernice Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 alebo informáciu, že dodanie tovaru je oslobodené od dane.

Krajský súd poukázal na to, že v prejednávacom prípade bolo nejasné, kto prepravu vykonal. Je potrebné rozlišovať medzi tým, či dodávateľ alebo odberateľ prepravu zabezpečí inou osobou a v takom prípade je platiteľ dane povinný predložiť prepravný doklad alebo iný doklad o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia (§ 43 ods. 5 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.) a tým, či prepravu tovaru vykoná dodávateľ a v takom prípade je povinný predložiť písomné potvrdenie prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou (§ 43 ods. 5 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z.). V prípade, ak prepravu tovaru vykoná sám odberateľ, je žalobca povinný predložiť okrem iného i písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu (§ 43 ods. 5 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z.). Žalobca ako deklarovaný dodávateľ žiadny takýto doklad nepredložil a vzhľadom na oznámenie maďarskej daňovej správy ohľadne vykonania prepravy ani nepreukázal, kto prepravu vozidla do Maďarska vykonal. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Krajský súd zdôraznil, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarovanej dodávke vozidla, bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému odberateľovi, teda spoločnosti R. na ktorú prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Za takýto doklad v predmetnej veci možno považovať napr. daňové priznanie podané nadobúdateľom tovaru v členskom štáte určenia alebo skladový list nadobúdateľa, resp. i doklad CMR. Zo žalobcom predložených dokladov nemožno vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci žalobca nepredložil ani medzinárodný nákladný list, ktorý je predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet.

Dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodávky tovaru (materiálne plnenie) deklarovanému odberateľovi pri uplatňovaní oslobodenia od dane z pridanej hodnoty vyplýva i z rozsudku Súdneho

dvora vo veci C 146/05 "Albert Collé" ako i z rozsudku vo veci C - 409/04 vo veci "Teleos plc.", v abstrakte ktorého je výslovne uvedené, že k uplatneniu oslobodenia dodávky od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (napr. i rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 26. 03. 2015 v konaní pod sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014).

Krajský súd zdôraznil, že úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt správne deklaroval a preukázal. Daňové orgány vyvodili správny záver, že žalobcom predložené listinné doklady sú z hľadiska ich použiteľnosti pre účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty relevantné vtedy, ak údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný (materiálne plnenie) odberateľovi. Žalobca v predmetnej veci dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovaného tovaru do Maďarska pre spoločnosť R., teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Podľa krajského súdu žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia vysvetlil podstatu podmienok ustanovených v § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ktoré aplikoval na zistený skutkový stav podľa dôkaznej situácie u žalobcu, ako to deklaroval v daňovom priznaní a podľa predložených dokladov za zdaňovacie obdobie, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly.

Krajský súd uviedol, že na pojednávaní za prítomnosti tlmočníka z jazyka maďarského vypočul konateľa spoločnosti žalobcu, ktorý len zopakoval, že boli porušené jeho práva v tom zmysle, že mu dali podpísať takú zápisnicu, ktorá nezodpovedá skutočnostiam a iné porušenie jeho práv nevedel uviesť. Pokiaľ touto zápisnicou mienil zápisnicu spísanú dňa 03. 07. 2014, táto bola spísaná za účasti konateľa žalobcu a v prítomnosti C. G. ako externého účtovníka (ktorého konateľ poveril prekladom zo slovenského jazyka do maďarského) a v súlade so zákonom mu boli poskytnuté potrebné poučenia, konateľ žalobcu sa vo veci vyjadril a zápisnicu spolu s osobou, ktorá mu zabezpečovala tlmočenie podpísal. K námietkam žalobcu ohľadne zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 05.03.2012 je potrebné uviesť, že táto bola spísaná pred začatím daňovej kontroly za prítomnosti konateľa žalobcu a externej účtovníčky, ktorú poveril prekladom zo slovenského jazyka do jazyka maďarského a týkala sa iných zdaňovacích období. Správca dane požiadal žalobcu, aby v určenej lehote oznámil mená osôb, ktoré konali za spoločnosti, s ktorými žalobca jednal a ktoré od neho prevzali dodaný tovar, vrátane miesta, kde sa tak stalo. Konateľ žalobcu túto zápisnicu podpísal spolu s externou účtovníčkou, pričom nemal žiadne námietky proti jej obsahu, resp. proti nesprávnemu prekladu (tieto prvýkrát namietal až v priebehu súdneho konania v podaní bez uvedenia dátumu, ktoré bolo doručené súdu dňa 3. júla 2015, teda viac ako tri roky po spísaní zápisnice). Nakoľko žalobca týmto požiadavkám správcu dane nevyhovel, následne sa u neho dňa 11. júna 2012 začala daňová kontrola. Za splnenie požiadavky správcu dane nemožno považovať písomné vyjadrenie žalobcu, ktoré bolo reakciou na predmetnú výzvu správcu dane a ani žalobcom predložené listinné doklady (faktúru a listiny spolu s ňou predložené, príjmový pokladničný doklad, resp. nájomnú zmluvu).

Zákon ponecháva na zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. V podnikateľskej sfére sa následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými subjektmi prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní (napr. rozsudky NS SR č. 5Sžf/25/2011, č. 4Sžf/25/2011). Daňový subjekt, ktorý podniká, má sa riadiť Ústavou SR a je povinný dodržiavať zákony, teda riadiť sa zákonom o DPH ako podnikateľ, ktorý má nielen práva voči štátu, ale aj povinnosti. Je povinnosťou žalobcu ako podnikateľa, pokiaľ je platcom DPH, aby si tieto povinnosti osvojil, tieto dodržiaval a riadil sa uloženými povinnosťami podľa zákona. Toto jednoznačne vyplýva i z § 2 zák. č. 1 o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, ako to uvádza žalovaný, že o všetkom, čo bolo v zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka. Bolo povinnosťou žalobcu (daňového subjektu) zachovať zákonnosť postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oslobodenia dane podľa zákona č. 222/2004 Z.z., t. j.

intra komunitárne dodanie tovaru do iného štátu v rámci Európskej únie.

Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/52/2011, sp. zn. 5Sžf/63/2011 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 (na ktorý poukazuje i žalovaný), z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 24 ods. 2 daňového poriadku). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal zmeny rozsudku krajského súdu a zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že upovedomenie o výsluchu svedka zo dňa 8.10.2012 neprevzal žalobca, ale bolo doručené neoprávnenej osobe, z čoho vyplýva, že výsluch svedka bol vykonaný nezákonne a žalobcovi nebolo umožnené vyjadriť sa ku skutočnostiam rozhodujúcim pre náležité zistenie skutkového stavu v daňovom konaní. Žalobca ďalej uviedol, že nemôže byť na jeho ťarchu, ak si jeho maďarskí obchodní partneri nespĺnili svoje povinnosti vyplývajúce im z daňových predpisov a uskutočnené obchodné transakcie nezaevidovali do svojho účtovníctva. V predmetnej veci sa jedná o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 8 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom k prevodu tovaru došlo na území Maďarska a zdanený by teda mal byť subjekt v Maďarsku. Žalobca namietal, že tvrdenia uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní z 3. júla 2014 (poukazujúcej na zápisnicu z 5. marca 2012), teda že konateľ žalobcu sa pri ústnom pojednávaní v predmetnej zápisnici nevedel vyjadriť k otázkam správcu dane, nie sú pravdivé. Konateľ žalobcu poveril prekladom zo slovenského jazyka do maďarského jazyka a naopak externú účtovníčku za účelom poskytnutia odpovedí na otázky správcu dane vo veci preverenia obchodných transakcií, avšak vzhľadom na skutočnosť, že je cudzím štátnym príslušníkom a slovenský jazyk neovláda, nemohol pri vyhotovovaní zápisnice vedieť, či preklad z jazyka maďarského do jazyka slovenského a naopak bol vykonaný správne. K ústnemu pojednávaniu konanému dňa 23. októbra 2012, na ktorom sa uskutočnil výsluch svedka M. G., žalobca uviedol, že tohto pojednávania sa nezúčastnila žiadna osoba, ktorá by pre konateľa žalobcu vykonala preklad z jazyka maďarského do jazyka slovenského a naopak. Konateľ žalobcu teda nemohol mať vedomosť o tom, ako prebiehal výsluch svedka, aké otázky mu boli položené a ako na ne odpovedal.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia k žalobe, nakoľko žalobca v odvolaní neuvádza žiadne nové skutočnosti, len tie, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p. v spojení s § 211 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Predmetom súdneho preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2010 rozdiel dane v sume 22 201,50 eura tým, že zvýšil daň vyrubenú podaným daňovým priznaním zo sumy 104,50 eura na sumu 23 306 eur. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal dodanie tovaru (motorových vozidiel) do iného členského štátu - Maďarska (pre odberateľa R.), ako deklaroval predloženými faktúrami, a preto si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 č. 222/2004 Z.z. 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 § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť

a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 30 ods. 1 daňového poriadku správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane.

Podľa § 30 ods. 2 daňového poriadku ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom

- a/ poskytovateľa poštových služieb,
- b/ iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis,
- c/ verejnej vyhlášky.

Podľa § 31 ods. 1 daňového poriadku do vlastných rúk sa doručujú písomnosti,

- a) o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon,
- b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom,
- c) ak tak určí správca dane.

Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie musí daňový subjekt splniť podmienky stanovené v § 43 zákona č. 222/2004 Z.z.

V ust. § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich

účet a príkladom sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že tovar - motorové vozidlá v kontrolovanom zdaňovacom období podľa predložených faktúr dodal do Maďarska uvedeným odberateľom, t. j. spoločnosť R. Dodanie tovaru odberateľom do Maďarska žalobca preukazoval predložením faktúr vystavených pre odberateľa (odberateľom nepotvrdené) a pripojenými príjmovými pokladničnými dokladmi, ktoré ale nemajú základné náležitosti účtovného dokladu (je bez podpisu, nie je z neho ani zrejmé, kto uvedenú sumu prevzal). Tieto doklady jednoznačne a dostatočne nepreukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu, a to s poukazom na tú skutočnosť, že žalobca jednoznačne nepreukázal ani nadobudnutie tovaru, pri ktorom deklaroval jeho vývoz do Maďarska. Ani na základe dožiadania o poskytnutie daňových informácií, maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie tovaru spoločnosti R. ako odberateľovi zo strany žalobcu ako dodávateľa podľa vyššie uvedenej faktúry.

Z oznámenia maďarskej daňovej správy jednoznačne vyplynulo, že podľa údajov zo systému VIES odberateľ žalobcu, t. j. spoločnosť R. vykonala intrakomunitárne nadobudnutie od žalobcu. Toto nadobudnutie však nedeclarovala a nemá ho zaevidované ani v účtovných dokladoch, ktoré predložil jej zástupca. Zistenia maďarskej daňovej správy nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne do Maďarska. Z týchto dokladov a zo zistení maďarskej daňovej správy nie je zrejmé, kto a akým spôsobom vykonal, resp. zabezpečil prepravu tohto vozidla do Maďarska. Na listinách v maďarskom jazyku, ktoré žalobca predložil k faktúram za 4. štvrtrok 2010 je uvedená spoločnosť F. Maďarská daňová správa oznámila, že podľa vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti prepravu tovaru vykonal žalobca, tovar bol privezený na prívese/návесе bez EČV, ale nevie, o aké motorové vozidlá sa jedná, preprava však nebola vykonaná vozidlom spoločnosti F. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa stotožnil so záverom krajského súdu o tom, že žalobca vierohodne nepreukázal ním deklarované dodanie tovaru do iného členského štátu a takisto sa stotožnil so záverom prvostupňového súdu, že procesné práva žalobcu v daňovom konaní boli zachované a žalovaný, ako aj správca dane, postupovali v konaní v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné zdôrazniť, že odvolanie žalobcu proti rozsudku krajského súdu je úplne (doslovne) zhodné s obsahom podanej žaloby z 21. januára 2015 a podania žalobcu doručeného súdu 3. júna 2015. Krajský súd sa s námietkami žalobcu v dostatočnej miere vysporiadal v napadnutom rozsudku, a preto najvyšší súd stotožňujúc sa s rozhodnutím krajského súdu nepovažuje za potrebné opakovať argumenty prvostupňového súdu.

Nakoľko Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel v prejednávanej veci rovnako ako krajský súd k záveru o zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/13/2015-71 zo 16. marca 2016, ktorým krajský súd žalobu žalobcu zamietol, najvyšší súd potvrdil podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustné odvolanie.