

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/7/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1013200726  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013200726.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Kataríny Benczovej v právnej veci žalobcu: SCOREX spol. s r.o., Vidlicova 24, Bratislava, IČO: 35 723 645, právne zastúpeného: JUDr. Ondrej Krempaský, Račianska 66, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/55852/2013/5085-r zo dňa 11.02.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/100/2013-76 zo dňa 23.10.2014, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/100/2013-76 zo dňa 23. októbra 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

I.

Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/55852/2013/5085-r zo dňa 11.02.2013. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102403/1/3234107/2012/Fá zo dňa 06.11.2012. Dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Bratislava č. 9102403/1/3234107/2012/Fá zo dňa 06.11.2012 bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2010 zo sumy 21 742,02 eura na sumu 20 315,93 eura.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že v preskúmvanej veci mal súd nesporne za preukázané, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie

nadmerného odpočtu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102403/5/144/2012/Kri zo dňa 24.01.2012 a Dodatok k protokolu č. 1, ktorý bol so žalobcom prerokovaný a doručený dňa 12.03.2012. Na základe výsledkov z tejto daňovej kontroly a doplneného dokazovania správca dane prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 06.11.2012 znížil žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2010 zo sumy 21 742,02 eura o sumu 1426,09 eura na sumu 20 315,93 eura z dôvodu, že žalobca nespĺnil podmienky stanovené v ust. § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebolo preukázané, že žalobca reálne dodal tovar odberateľovi do Maďarskej republiky.

Podľa názoru krajského súdu skutočnosť, že žalobca mal v evidencii účtovníctva faktúry, CMR, baliace listy, doklad o zaplatení, kúpnu zmluvu ešte neznamená, že k dodaniu tovaru, ktorý je uvedený na faktúre, v skutočnosti došlo. Pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) je potrebné preukázať, že fakturovaný tovar bol fyzicky dodaný a to práve tým dodávateľom, ktorý faktúru aj vystavil.

Faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) žalobca preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená DPH, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru a služieb, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru a služieb, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň, nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, CMR, ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru).

Prvostupňový súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným, pretože ani predložená CMR nie je dostatočným dokladom na preukázanie reálneho uskutočnenia obchodu. Uvedená CMR neobsahovala údaj o mieste určenia, za službu nebola vystavená faktúra a ani požadovaná platba, pričom povinnosťou každej zdaniteľnej osoby je za dodaný tovar alebo službu alebo tovar aj v rámci EÚ vystaviť faktúru. Súd rovnako nepovažoval výpoveď prepravcu za vierohodnú, ktorý ako sám uviedol, síce prepravu vykonal, ale faktúru za prepravu nevystavil a ani nechcel platbu, pretože odberateľ sa stal nekontaktným. Prepravca nevedel uviesť ani kto bol pri nakládke, hoci prepravu uskutočnil, nevedel ani kto uskutočnil objednávku za objednávateľa. Podozrenie o vieryhodnosti jeho výpovede bolo potvrdené aj zisteniami Národnej diaľničnej spoločnosti, ktorá poskytla doklady, z ktorých bolo zrejmé, že predmetný automobil dňa 04.10.2010 neopustil územie Slovenskej republiky a neprešiel ani hranice Maďarskej republiky. Preto aj podľa názoru krajského súdu nebolo potrebné správcom dane preverovať aj maďarský úsek ciest, keď automobil v daný deň neprekročil hranice Maďarska.

Tvrdenie žalobcu, že tovar bol dodaný maďarskému odberateľovi nepotvrdil ani maďarský odberateľ, ktorý bol kontaktovaný maďarským správcom dane a mal možnosť sa k danej obchodnej transakcii vyjadriť ústne do zápisnice u príslušného maďarského správca dane. Maďarský správca dane bol dožiadaný slovenským správcom dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií o prešetrovaní dodania tovaru do Maďarska, ktorý nepotvrdil uskutočnenie predmetnej obchodnej transakcie.

K dodaniu tovaru dochádza v momente, ak kupujúci má právo nakladať s tovarom ako vlastník. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. V súlade s ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) je dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Platiteľ musí vedieť preukázať skutočnosti uvedené v daňových dokladoch.

Súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ktorý rozsiahlym dokazovaním dostatočne a riadne zistil skutkový stav a zistil, že žalobca nespĺnil podmienky v zmysle ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého 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. Dodávateľ, ktorý dodá tovar do

iného členského štátu, môže na dodanie tovaru uplatniť oslobodenie dane len v prípade splnenia základných podmienok pre oslobodenie od dane a to, že tovar je fyzicky prepravený do iného členského štátu, ide o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, tovar prepraví dodávateľ alebo odberateľ, alebo tovar bude prepravený inou osobou. V zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, čo žalobca v konaní nepreukázal.

Súd námietke žalobcu, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia sa nedá zistiť, čo viedlo žalovaného k jeho právnym záverom, neprisvedčil. Napadnuté rozhodnutie, ako prvostupňové, tak aj druhostupňové považoval za dostatočne odôvodnené s tým, že žalovaný sa v ňom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Rovnako nie je dôvodná ani námietka žalobcu, že nebol oboznámený s celým administratívnym spisom, najmä s listinami získanými v rámci medzinárodnej výmeny informácií, pretože ako sám uviedol, s týmito informáciami bol oboznámený prostredníctvom protokolu z daňovej kontroly.

Krajský súd vzhľadom na uvedené dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov a konštatoval, že námietky žalobcu uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúvané rozhodnutie bolo v súlade so zákonom, a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Vzhľadom na uvedené navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného krajský súd zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. V odôvodnení odvolania žalobca namieta, že zo skutočnosti, že sa maďarský príjemca nedostavil na daňový úrad, sa nedá vyvodiť záver, že žalobca tovar maďarskému príjemcovi nedodal. Podľa názoru žalobcu ani z jedného rozhodnutia správnych orgánov a ani z rozhodnutia súdu sa nedá zistiť akým dôkazom má byť preukázané faktické dodanie tovaru. Neexistuje právna povinnosť uložená zákonom oznámiť daňovému úradu nakladanie tovaru na dopravný prostriedok, ani povinnosť oznámiť daňovému úradu prevzatie tovaru príjemcom. Žalobca si dôkaznú povinnosť splnil a daňovému úradu predložil všetky listiny, ktoré ukladá zákon. Skutočnosť, že tovar bol dodaný a naložený na dopravný prostriedok nepotvrzuje len vodič kamiónu a potvrdený nákladný list CMR, ale potvrzuje to aj výpoveď F. J., ktorý dodal tovar žalobcovi. Z listinných dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že medzi žalobcom a maďarským príjemcom bola dohodnutá dodacia podmienka INCOTERMS 2000 „FCA“, z ktorej vyplýva, že svoju povinnosť z kúpnej zmluvy si žalobca splnil dodaním tovaru dopravcovi. Príjemca tak bol oprávnený disponovať zásielkou v okamihu prevzatia zásielky dopravcom. Prevzatie tovaru na prepravu preukazuje aj nákladný list CMR, ktorý potvrdil dopravca pečiatkou a svojím podpisom. Taktiež výpoveď svedka P. potvrzuje uskutočnenie týchto operácií, a preto je právne irelevantné, či svedok P. si určité podrobnosti pamätá alebo nie. Prepravná zmluva o preprave veci bola uzavretá medzi kupujúcim a dopravcom. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nebol a ani nie je účastníkom tejto zmluvy, a preto záväzky vyplývajúce z tejto prepravnej zmluvy sú z hľadiska žalobcu právne irelevantné. Neexistuje teda príčinná súvislosť medzi uskutočnením zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a príjemcom a nevyfakturovaním prepravného medzi dopravcom a príjemcom. Výpoveď vodiča, jej dôveryhodnosť, musí byť hodnotená v kontexte celej veci a všetkých dôkazov. Vodič kamiónu vo svojej výpovedi uviedol, kde tovar na území Maďarska vyložil. Uvedenie miesta vykládky je vecou zmluvného vzťahu medzi účastníkmi prepravnej zmluvy, a preto neuvedenie miesta vykládky nemôže mať vo vzťahu k žalobcovi právne relevantný význam. Skutočnosť, že príjemca tovaru nepodal daňové priznanie a že nekomunikuje s daňovým úradom, nie je dôkazom o tom, že žalobca nedodal tovar.

Ďalej žalobca namietal, že žalovanému musí byť známe, že nie všetky cesty sú vybavené monitorujúcim zariadením na určovanie mýta, ale že ide o vybrané úseky ciest. Nakoľko takáto jednotka nie je namontovaná na hraničnom priechode, prestup štátnej hranice sa len na základe tohto zariadenia preukázať nedá.

Odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa podľa žalobcu nespĺňa základné náležitosti odôvodnenia rozsudku. Krajský súd sa len formálne stotožnil s úvahami správcu dane a žalovaného. Dopravca potvrdil prevzatie tovaru od žalobcu, potvrdil dodanie tovaru príjemcovi. Žalobca ako dôkaz o zaplatení kúpnej ceny predložil výpis z banky. Žalobca uzatvoril s kupujúcim písomnú kúpnu zmluvu, tovar naložil na dopravný prostriedok, ktorý bol podľa dohodnutých podmienok povinný pristaviť kupujúci. Žalobca tovar naložil až keď kupujúci zaplatil za dodaný tovar, ako bolo dohodnuté. Pretože prepravná zmluva bola uzatvorená medzi kupujúcim a dopravcom, žalobca na priebeh dopravy nemal možnosť priamo dohliadať ani dávať pokyny vodičovi kamiónu.

### III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu s tým, že dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Prepravným dokladom pri medzinárodnej cestnej preprave tovaru v zmysle dohovoru je CMR. Je bežným pravidlom, že odosielateľ od prepravcu žiada písomné potvrdenie príjemcu tovaru. Pokiaľ CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). Uvedená CMR neobsahovala údaj o mieste určenia, za službu (prepravu) nebola vystavená faktúra a ani požadovaná platba, pričom povinnosťou každej zdaniteľnej osoby je za dodaný tovar alebo službu aj v rámci EÚ vystaviť faktúru. Nie je možné akceptovať nepochopiteľné vyjadrenie prepravcu, že síce prepravu vykonal, ale faktúru nevystavil, lebo odberateľ sa stal nekontaktným. Správca dane požiadal žiadosťou č. 9102403/5/2212799/2012/Fá zo dňa 15.08.2012 Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. o poskytnutie informácií o pohybe nákladného vozidla EČV vozidla B. XXX dňa 04.10.2010. Z predložených materiálov je vidieť, že dňa 04.10.2012 predmetný automobil užíval vymedzený úsek ciest na Slovensku, a to v čase od 17:28 hod. až 18:00 hod. a v čase 22:13 hod. až 22:16 hod.. Prekročenie maďarskej hranice nebolo preukázané. Jediným predloženým dôkazom, že tovar bol prepravený, je nedostatočne vyplnená CMR bez miesta určenia a vyhlásenie prepravcu, že tovar prepravil, ale ho nefakturoval a ani nechcel platbu, lebo spoločnosť sa stala nekontaktná. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenia, bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, avšak tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybnosti preukazuje daňový subjekt. V prípade, ak daňový subjekt mal takéto dôkazy, mohol ich správcovi dane predložiť.

Z predloženého spisu žalovaný dospel k názoru, že dôkazné bremeno, ktoré je v súlade s ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. na daňovom subjekte, primárne neunesol daňový subjekt. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

Konateľ maďarskej spoločnosti mal možnosť sa k rozpornej obchodnej transakcii vyjadriť do zápisnice u miestne príslušného správcu dane maďarskej daňovej správy, a predkladať vierohodné dôkazy (napr. priznať nadobudnutie tovaru na území Maďarska), ktoré by potvrdili jeho tvrdenie, ktoré následne uviedol v čestnom prehlásení, pretože podnikateľská činnosť jeho spoločnosti podlieha pod legislatívu Maďarska a ako platiteľ dane je miestne príslušný maďarskej daňovej správe, ktorej podáva daňové priznania, v ktorých mal byť predmetný tovar uvedený. V danom prípade maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie deklarovaného tovaru na územie Maďarska.

K dodaniu tovaru prichádza v momente, ak kupujúci má právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom neboli predložené správcovi dane žiadne dohodnuté dodacie podmienky. Skutočnosť, že žalobca

predložil vyhlásenie odberateľa o prepravení tovaru do iného členského štátu, nemožno považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky od DPH. Aj vzhľadom na skutočnosti zistené pri medzinárodnej výmene informácií, teda nebolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu. Premiestnenie tovaru (fyzické dodanie) na územie Maďarska nebolo zo strany daňovej správy potvrdené a podľa maďarskej daňovej správy odberateľ AGRI TORI, Kft. nadobudnutie tovaru nedeclaroval ani v podanom daňovom priznaní a súhrnnom výkaze. Skutočné dodanie tovaru v prospech spoločností AGRI TORI, Kft. daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a ani v rámci odvolacieho konania žiadnymi relevantnými dôkaznými prostriedkami nepreukázal.

Ustanovenie § 43 zákona o DPH upravuje oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. V zmysle odseku 5 cit. ustanovenia zákona je platiteľ povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. V prípade, ak nie sú splnené všetky podmienky v citovanom ustanovení zákona, napr. tovar nie je fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníčkovi v tuzemsku.

Podľa rozsudku ESD C-184/05-Twoh dodávateľ musí dokázať (dokladovať) prepravu resp. zásielku. Musí dokázať, že predmet dodania bol zaslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že tovar fyzicky opustil dodávateľskú krajinu. Odovzdanie potvrdenia o nadobudnutí nadobúdateľom nie je dôkazom pre oslobodenie intrakomunitárneho dodania od dane, pretože tým sa nedokáže, že tovar skutočne opustil dodávateľský štát.

Správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle cit. zákona formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o preprave tovaru na územie Maďarska. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií (napr. z odpovedí na medzinárodné žiadosti zaslané Maďarskou finančnou správou) nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemusel tieto uznať ako relevantné. Ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

Na základe vyššie uvedeného žalovaný navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

#### IV.

Podaním doručeným odvolaciemu súdu dňa 02.01.2017 sa žalobca vyjadril k vyjadreniu žalovaného k odvolaniu žalobcu. Žalobca uviedol, že zotráva na žalobných aj odvolacích dôvodoch, pre ktoré považuje rozhodnutie žalovaného za nezákonné. Podľa názoru žalobcu krajský súd vec nesprávne posúdil po skutkovej aj právnej stránke.

Žalobca vo vyjadrení tvrdí, že nebola daná ani príslušnosť slovenských daňových orgánov konať vo veci, pretože daňová povinnosť vznikla maďarskému odberateľovi na maďarskom území, čo preukázal žalobca predloženými dôkazmi. Príslušnými konať vo veci boli maďarské orgány, pretože tovar bol preukázateľne dodaný maďarskému subjektu, ktorý ho prepravil na maďarské územie na základe prepravných zmlúv uzatvorených medzi maďarským odberateľom a maďarským dopravcom. Nebol daný preto zákonný dôvod na to, aby daňový úrad nepriznal oslobodenie, znížil nadmerný odpočet a uložil povinnosť zaplatiť DPH.

Žalovaný postavil svoje rozhodnutie na odpovedi maďarských orgánov bez toho, aby skutočnosti v nej uvádzané boli doložené listinnými dôkazmi. Žalovaný aj daňový úrad svojím postupom a účelovou interpretáciou právnych predpisov narušili jednotný systém DPH, keď pre zamietnutie žalobcovho nároku na odpočet DPH z dôvodu oslobodenia od DPH im stačilo zistenie, že príjemca v Maďarsku nepodal daňové priznanie a že dopravca nefakturoval príjemcovi odmenu za prepravu. Oslobodenie od DPH (uplatnený nárok žalobcu), nie je podmienené splnením si povinnosti maďarského subjektu v

Maďarsku.

Tovar uvedený na faktúrach, ktoré sú prílohou administratívneho spisu a na základe ktorých si uplatnil žalobca v príslušnom zdaňovacom období (október 2010) oslobodenie, bol dodaný príjemcom so sídlom v inej krajine EÚ (Maďarsko), o tomto dodaní predložil žalobca listiny uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobca každé dodanie preukázal faktúrou, ktorá bola riadne zaúčtovaná v účtovníctve žalobcu, a ani v protokole o výsledku daňovej kontroly nebolo konštatované, že by účtovníctvo žalobcu bolo vedené v rozpore s právnymi predpismi. Žalobca preukázal uvedenými listinnými dôkazmi, že tovar nadobudol, a že za tovar, ktorý nadobudol, svojmu dodávateľovi zaplatil. Taktiež preukázal, že za tovar, ktorý dodal maďarskému nadobúdateľovi, mal riadne zaplatené. Výpoveďou dopravcu bolo preukázané, že tovar prepravil na maďarské územie, maďarskému subjektu. Obchodné doklady, prepravné doklady tiež preukazujú realitu uskutočneného dodania. Nepodanie daňového priznania maďarským subjektom, nekomunikovanie s daňovými orgánmi, nie je dôkazom o nedodaní tovaru, ale je dôkazom o nesplnení si povinností maďarským subjektom voči maďarským orgánom. O naplnení obchodného vzťahu medzi účastníkmi zmluvy svedčí kupujúcim zaplatená kúpna cena a prevzatie tovaru dopravcom v zmysle dohodnutej dodacej podmienky FCA. Žalobca ma zaplatenie kúpnej ceny vo svojom účtovníctve riadne zaúčtované. Žalobca, ako vyplýva z listinných dôkazov, preukázal, že medzi kupujúcim a predávajúcim bola dohodnutá dodacia podmienka FCA, čo vyplýva z písomnej kúpnej zmluvy (napr. AGRI - TORRI Kft., ELEKTRO MEGAWATT Kft.), faktúr a aj z nákladných listov CMR.

V.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) 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.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd

dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu súd zistil, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102403/5/144/2012/ Kri zo dňa 24.01.2012 a Dodatok č. 1 k protokolu. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal žalobcovi dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa AGRI TORI, Kft. oslobodené podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Žalobca nakúpil snečnicu v celkovom množstve 25,16 tony od dodávateľa F. X. P., N. XX, faktúra č. 11/10/2010, deň dodania tovaru 04.10.2010, základ dane 8302,80 eur, 19 % daň 1577,53 eura. Následne žalobca predal snečnicu maďarskej spoločnosti AGRI TORI, Kft., Hungary, v cenách bez dane - faktúra č. 2010224 zo dňa 05.10.2010 a dodávku deklaroval ako intrakomunitárnu dodávku do iného členského štátu oslobodenú podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť AGRI TORI, Kft. splnomocnila pána T. P. nákupom obilia na území Slovenskej republiky. Podľa vyjadrenia pána F. X., dodávateľa snečnice pre žalobcu, snečnica mala byť nakladaná v sklade v Čelároch jeho vlastnými pracovníkmi a prepravu zabezpečoval žalobca.

Z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že konateľ spoločnosti AGRI TORI, Kft. sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nespupracuje s úradom a nesplnil si povinnosti podania daňového priznania a zaplatenia dane, spoločnosť nepredložila účtovníctvo, od 15.06.2011 je v likvidácii a likvidátor spoločnosti neprevzal ani účtovníctvo spoločnosti. Správca dane spochybnil jeho čestné prehlásenie, ako aj čestné prehlásenie jeho zástupcu pána T. P., že tovar naložený na Slovensku bol prepravený na územie Maďarskej republiky. Na jednej strane AGRI TORI, Kft. tvrdí v čestnom prehlásení, že tovar bol prepravený na územie Maďarskej republiky, ale jeho nadobudnutie v Maďarskej republike ako kupujúci nepriznal. Aj vyjadrenia pána T. P. v zmysle zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 13.09.2012 považoval za nejednoznačné, keďže si ako zástupca spoločnosti AGRI TORI, Kft. na základe splnomocnenia povereného nákupom nepamätá, ako zistil informácie, že žalobca má poľnohospodárske plodiny na predaj, peniaze na platby dostával od pánov, ktorých nepoznal a odovzdávali mu peniaze pri nakládke, pri banke a pod., nevie, či písal čestné prehlásenie, lebo to bola požiadavka dodávateľa - žalobcu, podpisoval a pečiatkou spoločnosti pečiatkoval CMR, vážne lístky a iné doklady potrebné k danej transakcii, podľa jeho vedomostí kamióny opustili územie Slovenskej republiky.

Preprava tovaru do Maďarska mala byť uskutočňovaná automobilom EČ B. XXX, ktorého vlastníkom je S. L.. Z medzinárodnej výmeny informácií bolo zistené, že podľa vyjadrenia pána S. L. prepravil tovar do Egyházasbeszód, nevedel meno kontaktnej osoby, ktorá uskutočnila objednávku za spoločnosť AGRI

TORI, Kft., neuložil si jej číslo, nevedel, kto bol pri nakládke, nemohol zabezpečiť fakturáciu za dodávku, pretože po preprave sa stal odberateľ nekontaktný, neprijal platbu 30 000 HUF za prepravu. Ako dôkaz k uskutočnenej preprave bol predložený medzinárodný nákladný list č. 7333287 vystavený 04.10.2010 v Čelároch. CMR síce obsahuje identifikáciu dodávateľa, pečiatky odberateľa a prepravcu, v doklade však nie je uvedené miesto určenia, ale len štát Maďarsko označený značkou „HU“.

Z informácií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. je zrejmé, že dňa 04.10.2012 predmetný automobil užíval vymedzený úsek ciest na Slovensku a to v čase od 17:28 hod. až do 18:00 hod. a v čase od 22:13 hod. až do 22:16 hod.. Z dokladov nevyplývalo, že by predmetný automobil prešiel do Maďarskej republiky a opustil územie Slovenskej republiky.

Podľa správca dane dodanie tovaru, ktoré žalobca vyfakturoval maďarskej zdaniteľnej osobe AGRI TORI, Kft. sa nepotvrdilo, nebolo preukázané, že bola splnená podmienka oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte - spoločnosti AGRI TORI, Kft., preto nemožno toto dodanie považovať za oslobodené od dane.

Na základe zistení Daňový úrad Bratislava dodatočným platobným výmerom č. 9102403/1/3234107/2012/Fá zo dňa 06.11.2012 podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2010 zo sumy 21 742,02 eura o čiastku 1426,09 eura na sumu 20 315,93 eura.

Voči prvostupňovému rozhodnutiu žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/55852/2013/5085-r zo dňa 11.02.2013 tak, že napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so záverom správca dane, podľa ktorého žalobca nesplnil podmienky ustanovené v § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne platnými 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. 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. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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. 6 písm. c/, d/, a e/ zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu

k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: 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.

Dokazovanie vedie správcu dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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 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 § 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.

Najvyšší súd 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 preskúmacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/55852/2013/5085-r zo dňa 11.02.2013, ktorým bolo potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102403/1/3234107/2012/Fá zo dňa 06.11.2012, ktorým bol znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2010 zo sumy 21 742,02 eura na sumu 20 315,93 eura 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.

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je teda preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2010.

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.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne 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 vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamom vedeným daňovým subjektom.

V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že tovar (slničnica) bol skutočne prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Maďarská republika) v zmysle žalobcom deklarovanej faktúry, teda žalobca nesplnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

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 nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra 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 (pozri napr. rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

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 NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 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“.

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.

Podľa odvolacieho 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 faktúre a CMR.

Podľa odvolacieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúru, prepravný doklad (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 č. 511/1992 Zb. ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., 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 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 odvolacieho 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 nespĺnenia týchto zákonných podmienok a nie dôvodov, prečo tomu tak je.

Podľa odvolacieho súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 2006/112 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 nespĺnil 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 nespĺnil 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 (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015).

Podľa názoru odvolacieho súdu bolo povinnosťou žalobcu, preukázať, že k realizovaniu dodávky tovaru - snečnice dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste došlo, pričom nestačí len preukázať, že kúpna cena za tovar bola nielen účtovaná žalobcom, ale aj žalobcovi skutočne zaplatená.

Podľa čl. 4 vyhl. ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) (ďalej len „dohovor“) dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Ak nákladný list chýba, ak má nedostatky alebo ak sa stratil, nie je tým existencia alebo platnosť prepravnej zmluvy dotknutá a vzťahujú sa na ňu aj naďalej ustanovenia tohto dohovoru. Pokiaľ medzinárodný nákladný list (ďalej len „CMR“) nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). Podľa čl. 6 bod 1. písm. d/ dohovoru nákladný list musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia. V predmetnom prípade CMR neobsahoval údaj o mieste určenia, len veľmi všeobecne - skratku názvu krajiny príjemcu. Žalobca v odvolaní tvrdí, že z listinných dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že medzi žalobcom a maďarským príjemcom bola

dohodnutá dodacia podmienka INCOTERMS 2000 „FCA“, z ktorej vyplýva, že svoju povinnosť z kúpnej zmluvy si žalobca splnil dodaním tovaru dopravcovi. Uvedená skutočnosť však z predloženého CMR nevyplýva. Vzhľadom na uvedené musel správca dane pristúpiť k overeniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi ako napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod., avšak žiadne takéto dôkazy žalobca nepredložil. Ďalej odvolací súd zdôrazňuje, že spôsob dodania tovaru musí jasne vyplývať z kúpnej zmluvy alebo z prepravnej zmluvy. V zmysle uvedeného nestačí, ak je na faktúre, ktorá je len účtovným dokladom, uvedené „FCA Čeláre, SR“.

V odvolaní žalobca uviedol, že ako dôkaz o zaplatení kúpnej ceny predložil výpis z banky. Avšak v administratívnom spise absentuje doklad o zaplatení kúpnej ceny žalobcovi objednávateľom. Žalobca síce predmetnú platbu v sume 8931,80 eura za predanú slnečnicu zaevidoval do svojho účtovníctva, avšak nepredložil nijaký príjmový doklad, resp. pokladničný blok alebo doklad o vklade kúpnej ceny na účet žalobcu objednávateľom, resp. splnomocneným zástupcom pánom P..

Podľa záznamu Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. dňa 04.10.2010 sa kamión dopravcu EČV B. XXX pána S. L. v čase od 17:28 hod. až do 18:00 hod. a v čase od 22:13 hod. až do 22:16 hod. nachádzal na Slovensku a z dokladov nevyplývalo, že by ním došlo k prekročeniu hranice s Maďarskou republikou. Pokiaľ žalobca namieta skutočnosť, že prechod cez hranicu s Maďarskou republikou nie je monitorovaný, uvedenú skutočnosť vyvracia doklad zaslaný Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s., podľa ktorého iný preverovaný kamión EČV B. XXX dňa 14.09.2014 o 10:16 hod. prekročil slovensko-maďarskú hranicu.

Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady). Odvolací súd k námietke žalobcu, že sa nemohol oboznamovať s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií uvádza, že výsledky tejto medzinárodnej spolupráce sú založené v administratívnom spise. Žalobca v priebehu administratívneho konania mohol nahliadnuť do administratívneho spisu a mohol sa vyjadriť nielen k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ale aj k samotným formulárom o medzinárodnej výmene informácií. K uvedenému odvolací súd poukazuje napr. na oznámenie správcu dane zo dňa 28.02.2012, ktorým oznámil žalobcovi možné termíny na nahliadnutie do administratívneho spisu.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo

ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016). V prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/7/2012 zo dňa 21.02.2013). Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/33/2014 zo dňa 21.02.2013).

Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho z faktúry vystavenej žalobcom pre odberateľa AGRI TORI, Kft., Maďarsko, do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložený a obsahovo neúplný prepravný doklad - medzinárodný nákladný list, ktorý mal preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.

Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

Zároveň možno na základe obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodného nákladného listu, preverenie u deklarovaného prepravcu tovaru, spochybnili vierohodnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných podľa § 43 ods. 5 písm. a/ a písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, nakoľko na ňom nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim, len jeho splnomocneným zástupcom pri naložení tovaru ako vyplýva z CMR a výpovede pána P. a chýba v ňom presné určenie miesta dodania tovaru.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a v nadväznosti naň aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., nič nezanedbal, pričom žalobca si nesplnil svoju povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Najvyšší súd dospel zhodne s prvostupňovým súdom k právnomu záveru, že zo strany daňového subjektu nebola hodnoverne preukázaná realnosť dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to Maďarska. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal platiteľovi dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa AGRI TORI, Kft. ako oslobodené podľa ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, čo žalobca v konaní nepreukázal. V prípade, ak nie

sú splnené všetky podmienky v citovanom ustanovení zákona, napr. tovar nie je fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníkovi v tuzemsku.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti rozsudku krajského súdu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Z uvedených dôvodov najvyšší súd nepovažoval za potrebné duplicitne opakovať pre účastníkov konania známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi prvostupňového súdu a v súlade s ustanovením § 219 ods. 2 O.s.p. sa obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, s ktorými sa stotožnil v plnom rozsahu (viď rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/2/2014).

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a odporcovi ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.