

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/88/2014
Identifikačné číslo spisu: 2013200632
Dátum vydania rozhodnutia: 26.10.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:2013200632.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: Odbytová organizácia výrobcov - družstvo ČB, Hlavná 5469/60A, Dunajská Streda, právne zastúpeného advokátom JUDr. Vladimírom Vágóm, Bratislavská 47/59, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 1100307/1/342211/2013 zo dňa 18. júla 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/90/2013 - 127 zo dňa 17. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/90/2013 - 127 zo dňa 17. júna 2014 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len ako „krajský súd“) zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/342211/2013 zo dňa 18.07.2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že o nich rozhodne do 30 dní po právoplatnosti rozhodnutia vo veci samej.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011 vydal Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda, ako prvostupňový správny orgán dodatočný platobný výmer č. 9210401/5/1161973/2013 z 27.03.2013, ktorým určil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 69 940,83 €, ako rozdiel medzi daňou uvedenou v daňovom priznaní 88 078,26 € a daňou zistenou daňovým úradom vo výške 18 137,43 €.

Po vykonanej kontrole uznal daňovému subjektu dodanie tovaru s oslobodením od dane odberateľovi Ferro Humán Kft, Budapešť vo výške 79 201,00 €, neuznal za preukázané dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 419 645,03 € odberateľovi Jade Plusz Kft. Nezhľadnenie odôvodnil s poukazom na skutočnosť, že spoločnosť Jade Plusz Kft nepodala za príslušné obdobie DPH, podľa potvrdenia miestne príslušného daňového úradu nemal subjekt v preverovanom období na účte žiadne transakcie /finančné operácie, v konaní preverovaní prepravcovia predložili kópie CMR vzťahujúce sa k sporným prípadom, pričom v niektorých prípadoch je miesto určenia /dodania/ odlišné od miesta uvedeného žalobcom, na jednotlivých MNL je sporná pravosť pečiatky aj označenie odosielateľa/. Konanie tvrdeného splnomocneného zástupcu odberateľa Y. C. spochybnil v nadväznosti na výpoveď konateľa odberateľa C. W.. Spochybnil skutočnosť, že jednotlivé kamióny prevážajúce sporný tovar opustili územie SR, vzhľadom na zabezpečené údaje z mýtného systému. Za rozhodujúce považoval nepreukázanie, že tovar opustil územie SR a jeho preprava sa uskutočnila tak, ako je deklarované v medzinárodných nákladných listoch a to, že na základe zistení z kontroly nemá za preukázané, že tovar bol dodaný do iného členského štátu odberateľovi deklarovanému na faktúrach.

Uviedol, že v konaní vo veci nároku na oslobodenie od DPH v súvislosti s intrakomunitárnou dodávkou tovaru, začatom za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. boli správne orgány v zmysle § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku povinné postupovať podľa úpravy zákona č. 511/1992 Zb. Pre rozhodnutie vo veci je podstatné vyriešenie otázky, či daňové orgány dospeli k správne záveru, že žalobca v rámci dôkazného bremena vyplývajúceho mu z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. nepreukázal splnenie podmienok ust. § 43 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. na oslobodenie od dane alebo či tak ako tvrdí žalobca daňové orgány pochybili pri zisťovaní skutkového stavu a vyhodnotení zistených skutočností bez prihliadnutia na potrebu eurokonformného výkladu tak úpravy dokazovania v konaní ako aj právneho vyhodnotenia zistených skutočností.

Podľa názoru krajského súdu je zrejmé, že v priebehu doterajšieho konania žalobca jednoznačne nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., čo žalovaný právne vyhodnotil s dôrazom na dôkazné bremeno žalobcu ako daňovníka. Sporné sú dve základné skutočnosti - nadobudnutie tovaru tvrdeným odberateľom a jeho preprava z územia Slovenskej republiky. K otázke prepravy je možné rešpektovať argumentáciu žalobcu, poukazujúcu na riešenie obdobnej otázky v bode 37 rozsudku C-430/09 Euro Tyre Holding BV, kde v prípade preukázaného prevzatia odberateľom na území štátu dodávateľa sa rieši zohľadnenie objektívnej možnosti dodávateľa preukázať prepravu mimo územia SR, limitovanej rozsahom informácií poskytnutých odberateľom. V druhom prípade je však sporné aj to, kto nadobudol tovar určený tvrdenému odberateľovi, keďže štatutárny zástupca odberateľa C. W. na ústnom pojednávaní dňa 19.09.2012 uviedol, že za spoločnosť v danom prípade konal splnomocnený zástupca Y. C., ktorý zabezpečil dovoz tovaru do Maďarska, ale nie pre tvrdeného odberateľa, spoločnosť odberateľa o tejto transakcii neúčtovala. Splnomocnený zástupca odberateľa vo svojom čestnom prehlásení naopak uviedol, že konal v mene odberateľa a bol oprávnený zaplatiť za tovar.

Krajský súd uviedol, že je potrebné vyriešiť otázku, či došlo k tvrdenému excesívnemu konaniu splnomocnenca Y. C., či toto zaviazovalo odberateľa a či na základe toho po splnení zmluvných povinností zo strany žalobcu došlo, resp. malo dôjsť k prechodu povinnosti zaplatiť DPH na spoločnosť odberateľa v Maďarsku. V tejto súvislosti sa treba vysporiadať s obsahom listín týkajúcich sa jeho pôsobenia ako nástupcu dodávateľa a to čestného prehlásenia zmieňovaného dňa 19.09.2012, čestného vyhlásenia zo dňa 11.03.2013, splnomocnenia zo dňa 12.05.2011.

K otázke dodatočne spochybňovaného obsahu prepravných listín v nadväznosti na nesúlad údajov o odosielateľovi krajský súd poukázal na vyjadrenie v žalobe, čestné vyhlásenie zo dňa 29.09.2013, tvoriace prílohu žaloby a možnosti doplnenia dokazovania. K námietke nepreukázania vykonania preprav do Maďarska, v nadväznosti na údaje z mýtného systému SR krajský súd uviedol, že tieto údaje nepovažuje za dostatočný podklad pre záver o neopustení územia SR. K poukazu na nezrovnalosti v jednotlivých medzinárodných nákladných listoch považuje za potrebné trvať na konkretizácii

jednotlivých porovnávacích dokladov predložených žalobcom a zabezpečených od maďarskej daňovej správy a na potrebe vysporiadať sa s ich obsahom a jeho dôsledkami v nadväznosti na právnu úpravu Dohovoru č. 11/1975 Zb. o CMR.

Krajský súd považoval za dôvodné žalovanému vytknúť, že pri svojom rozhodovaní sa vecne nedostatočne podrobne vysporadúval tak s vyjadrením žalobcu k Protokolu č. 9210401/5/737012/2013 zo dňa 25.02.2013, ako aj k jeho Dodatku č. 1, ako aj k skutočnostiam uvádzaným v odvolaní, čo bolo nepochybne dôvodom pre namietanie jednostranného hodnotenia zistených skutočností a mohlo vzbudiť u žalobcu dojem, že postup správneho orgánu je účelový.

Krajský súd uviedol, že pri rozhodovaní vo veci treba zohľadniť, že daňová povinnosť, v danom prípade teda preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane sa vzťahuje na konkrétnu obchodnú transakciu v celom jej komplexe a pri jej vyhodnocovaní je správny orgán povinný skúmať, či dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať, aby sa uistil, či jeho plnenie nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Zároveň však treba zvažovať vzájomný súvis medzi prípadným porušením povinnosti druhej zmluvnej strany v nadväznosti na reálny vplyv tejto skutočnosti na možnosť preukázania splnenia podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle požiadaviek § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z.

Krajský súd pripomenul závery opakovane zmieňovaného rozsudku vo veci C-409/04 Teleos vylučujúce uloženie daňovej povinnosti orgánmi štátu dodávateľa, ak sú dodávateľom konajúcim v dobrej viere, po prijatí všetkých rozumne požadovateľných opatrení, poskytnuté dôkazy preukazujúce prima facie jeho nárok na oslobodenie od dane. Záver o prípadnej možnej účasti dodávateľa na takomto podvode pritom musí byť odôvodnený s poukazom na konkrétne skutočnosti. To isté platí pri úvahe, či by pri súčasnej aplikáciou alternatívnych dôkazov hrozil daňový únik, vyhýbanie sa dani, alebo zneužitie dane.

Vzhľadom na vyššie uvedené krajský súd napadnuté rozhodnutie ako nedostatočne odôvodnené, aj s prihliadnutím na zváženie potreby doplnenia dokazovania, zrušil postupom v zmysle § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym názorom súdu. O trovách konania rozhodol postupom v zmysle § 250k O.s.p. v spojení s ust. § 151 ods. 3 O.s.p. po právoplatnosti rozhodnutia.

Rozsudok krajského súdu napadol v zákonnej lehote odvolaním žalovaný, dôvodiac nesprávnym právnym a skutkovým posúdením veci a navrhol odvolaciemu súdu, aby žalobu zamietol alebo alternatívne, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu na ďalšie konanie. V odvolaní ďalej uviedol, že on i správca dane postupovali v súlade s § 2 a § 29 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, keď na základe zhodnotenia všetkých zaobstaraných dôkazov dospeli k záveru o nedodržaní podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na strane žalobcu. Správca dane vychádzal zo základných zásad daňového konania upravených v ust. § 2 zákona o správe daní, dostatočne zistil skutkový stav, jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Trval na tom, že žalobca nepredložil nespochybniteľné dôkazy potvrdzujúce splnenie podmienok pre oslobodenie od dane a nevyvrátil opodstatnenosť pochybností správcu dane o splnení týchto podmienok, t.j. nevyužil svoje právo a tým, že nepredložil relevantné dôkazy, nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa ust. § 43 zákona o DPH.

Podľa žalovaného bolo v kontexte výroku napadnutého rozsudku rozporné tvrdenie súdu na siedmej strane, v druhom odseku, kde je uvedené, že v priebehu doterajšieho konania žalobca jednoznačne nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane dokladmi uvedenými v predmetnom ustanovení je vo vzťahu k akýmkoľvek iným dôkazom o dodaní tovaru do iného členského štátu prioritné. Vzhľadom na to, že v

riešenom prípade sa žalobcom predložené CMR odlišovali od CMR získaných od maďarskej daňovej správy (ako odosielateľ je uvedená iná spoločnosť, manipulácia s pečiatkou odosielateľa, pečiatka príjemcu tovaru sa podľa vyjadrenia jeho vtedajšieho konateľa nezhoduje s originálnou pečiatkou, prípadne odtlačok pečiatky na nákladných listoch chýba, podpisy na CMR predložených maďarskou daňovou správou a CMR predložených daňovým subjektom sa nezhodujú, rozdielne miesto určenia na niektorých CMR - na CMR žalobcu „Gy?r“, vo vyhotovení prepravcu „Jahodná“, na ďalších dvoch CMR poznámka prepravcu, že tovar bol prepravovaný len v rámci SR), považoval žalovaný za podstatné vyhodnotenie práve tohto žalobcom predloženého dôkazu, pričom, ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, nešlo pri nezhodách na oboch verziách CMR len o manipuláciu s pečiatkou a uvedenie iného odosielateľa.

K otázke nadobudnutia tovaru deklarovanej odberateľom a jeho prepravy z územia Slovenskej republiky žalovaný uviedol, že podľa svedeckej výpovede vtedajšieho konateľa odberateľa, C. W. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/2609314/2012/Gaá zo dňa 19.09.2012) sa transakcie po podpise zmluvy uskutočňovali so splnomocneným zástupcom spoločnosti N. Y. C. a medzinárodné nákladné listy podpísal za Jade Plusz Kft. konateľ C. W. po návrate z dovolenky, pričom uviedol, že Y. C. konal nad rámec svojho splnomocnenia, ani jedna z pečiatok na CMR, ktoré mu boli správcom dane predložené k nahliadnutiu, nesúhlasí s pečiatkou firmy, CMR potvrdil s vedomím, že tovar bol dodaný do skladov spoločnosti alebo ich obchodným partnerom, avšak nemôže potvrdiť, že všetok tovar nadobudla spoločnosť Jade Plusz Kft. Z uvedeného je teda zrejmé, že vskutku nemožno hovoriť o tom, že preprava a nadobudnutie deklarovaneho tovaru odberateľom na území Maďarskej republiky bola bez akýchkoľvek pochybností uskutočnená. V súvislosti s otázkou prepravy a objektívnou možnosťou jej preukázania žalovaný dáva do pozornosti judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené. Predloženie falošných faktúr alebo falošných dokumentov, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môže brániť správne vyberaniu dane a následne správne fungovaniu spoločného systému DPH (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/09R).

Podľa žalovaného nebolo dôležité, kto predmetný tovar nadobudol, podstatné bolo to, že nebol bez relevantných pochybností nadobudnutý deklarovanej odberateľom, čo potvrdil aj krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku.

Samotné prehlásenie Y. C. o tom, že prepravujúci v každom prípade prepravili tovar do Maďarska na miesto, ktoré určila spoločnosť Jade Plusz Kft. sa rovnako ako dôkaz o dodaní do Maďarska (vzhľadom na to, že platby za tovar uskutočnili konatelia a spoločníci slovenských spoločností, i na to, že podľa výpovede konateľa odberateľa v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/2609314/2012/Gaá zo dňa 19.09.2012 Y. C. tovar prevzal, ale nedodal ho do skladov spoločnosti a do skladov jej zmluvných partnerov, čo sa konateľ odberateľa dozvedel na základe reklamácií odberateľov) javilo ako účelové.

Čestné prehlásenie Y. C., v ktorom je uvedené, že tento vyhlasuje, že na základe splnomocnenia konateľa spoločnosti je oprávnený zaplatiť kúpnu cenu tovaru dodaného na základe kúpnej zmluvy a súčasne vyhlásil, že na základe jeho poverenia môžu platbu uskutočniť aj tieto osoby: R. M., R. W., H. H., X. C.. K predmetnému dokumentu sa konateľ spoločnosti Jade Plusz Kft C. W. vyjadril, že tento doklad vidí prvýkrát, o jeho existencii nemal vedomosť, tieto osoby nespĺnomocnil a nevedel, že konali za spoločnosť, spoluprácu s týmito osobami v plnom rozsahu poprel.

Pokiaľ ide o namietané CMR, žalovaný zdôrazňuje, že nákladný list CMR sa vyhotovuje v troch pôvodných vyhotoveniach, je logické, že údaje v týchto troch vyhotoveniach sú rovnaké, minimálne neexistuje dôvod, aby sa údaje vyplnené v momente odoslania tým istým subjektom, v riešenom prípade kontrolovaným daňovým subjektom na jednotlivých vyhotoveniach CMR odlišovali.

Je potrebné poukázať na skutočnosť, že vo všetkých žalobcom predložených CMR je ako odosielateľ

uvedený kontrolovaný daňový subjekt „Odbytová organizácia výrobcov - družstvo ČB“, avšak na CMR zaslaných maďarskou daňovou správou figuruje ako odosielateľ iný subjekt - Agrosid, a.s. Dunajská Streda, pričom tvrdenie žalobcu, že išlo o označenie skladu, z ktorého bol tovar prepravovaný neobstojí, pretože neexistuje dôvod, prečo by pôvodné vyhotovenia CMR boli označené pečiatkami dvoch rôznych subjektov. Na CMR poskytnutých prepravcami prostredníctvom maďarskej daňovej správy pod totožnými číslami, ako predkladá žalobca teda ani v jednom prípade nefiguruje kontrolovaný daňový subjekt. Na CMR predložených žalobcom sa v časti 1: „Odosielateľ“ javí, že odtlačok pečiatky daňového subjektu „Odbytová organizácia výrobcov - družstvo ČB...“ nie je pôvodný, keďže pod ním chýbajú riadky, ktoré sú viditeľné na celej ostatnej časti dokumentu, existuje dôvodné podozrenie, že pôvodný odtlačok pečiatky na týchto CMR bol vymazaný a dokumenty boli označené pečiatkou žalobcu dodatočne a účelovo, čím je zároveň odôvodnený i fakt, prečo na CMR poskytnutých maďarskou daňovou správou figuruje ako odosielateľ iný daňový subjekt.

Z Dohovoru CMR taktiež vyplýva, že len čo dôjde zásielka na miesto určené na jej vydanie, má príjemca právo žiadať od dopravcu, aby mu proti potvrdeniu vydal vyhotovenie nákladného listu a zásielku. Vyplnenie nákladného listu je podľa Dohovoru CMR vecou odosielateľa, preto zodpovedá za správnosť údajov obsiahnutých v nákladnom liste. Podľa vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu v zápisnici č. 9210401/5/2499156/2012/Gaá zo dňa 11.09.2012 kupujúci plynule vracal predávajúcemu potvrdené CMR, ktoré boli riadne vyplnené. Ak by sa toto tvrdenie zakladalo na pravde, disponoval by či už žalobca alebo odberateľ naozaj riadne vyplnenými CMR. V skutočnosti však žalobcom predložené CMR podpísal odberateľ, ako uviedol vtedajší konateľ spoločnosti Jade Plusz Kft. C. W. v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/2609314/2012/Gaá zo dňa 19.09.2012 po svojom návrate z dovolenky v sídle dodávateľa, teda podpísal skutočnosť, o ktorej nemal a nemohol mať vedomosť, keďže pri prevzatí tovaru, ako uviedol v tej istej zápisnici, osobne nebol. Podpisy na CMR predložených maďarskou daňovou správou a žalobcom pri daňovej kontrole nie sú za príjemcu tovaru podpísané tou istou osobou, niektoré nie sú podpísané, na ďalších pečiatka údajného odberateľa chýba, resp. sú označené pečiatkou, ktorá podľa vyjadrenia konateľa Jade Plusz Kft. C. W. nie je pečiatkou spoločnosti.

Pokiaľ ide o informácie z mýtného systému žalovaný poukázal na fakt, že tieto informácie hodnotil vo vzťahu k preukázaniu zdaniteľných obchodov ako doplnkové pričom ale na základe týchto informácií o pohybe motorových vozidiel správca dane zistil, že niektoré vozidlá nemajú záznam v mýtnom systéme, čo potvrdzuje fakt, že v čase nakládky tovaru uvedenom na predložených výdajkách predmetné vozidlá vôbec nejazdili, niektoré sa v prezentovanom čase pohybovali výlučne na území SR, prípadne, že čas nakládky tovaru podľa výdajok zo skladu nezodpovedá pohybu vozidiel podľa výpisov z mýtného systému. Tieto dôkazy nemožno podľa názoru žalobcu opomenúť, pretože potvrdzujú závery správcu dane, ktoré vyplývali z vyššie popísaného dokazovania, opäť však odhliadnúc od podozrenia, že žalobcom predložené CMR vystavil pôvodne iný dodávateľ.

Žalovaný mal za to, že sa dostatočne podrobne vysporiadal rovnako s vyjadrením žalobcu k protokolu č. 9210401/5/737012/2013 zo dňa 25.02.2013, ako aj k jeho Dodatku č. 1, ako aj k skutočnostiam uvádzanými v odvolaní.

Žalovaný zdôraznil, že z ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH, k uplatneniu oslobodenia od dane dodávky tovaru príde len vtedy, ak dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte a že v dôsledku tejto prepravy tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Žalobca nepredložil nespochybniteľné dôkazy potvrdzujúce splnenie podmienok pre oslobodenie od dane a nevyvrátil opodstatnenosť pochybností správcu dane o splnení týchto podmienok, t.j. nevyužil svoje právo a tým, že nepredložil relevantné dôkazy, nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa ust. § 43 zákona o DPH.

Podľa žalovaného skutkový stav má byť zistený tak, aby bolo možné správne určiť daňovú povinnosť. Za zistený skutkový stav možno považovať aj to, že daňový orgán príde k záveru, že žalobca nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, keďže na žalobcovi leží dôkazné bremeno a postačuje

to, že správny orgán zistí, že sa skutok nestal tak, ako tvrdí žalobca.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne vyjadril a uviedol nasledovné:

Prepravu tovaru zabezpečil odberateľ na vlastné náklady prostredníctvom ním zabezpečeného prepravcu. Kupujúci, ktorý sa stal vlastníkom kúpeného tovaru odovzdaním tovaru na prepravu zo skladových priestorov, kde bol tovar uskladnený, sa zaviazal tovar podľa kúpnej zmluvy na vlastné náklady prepraviť do miesta určenia určeného v každom prípade v Maďarsku. Na základe toho dokladom o preprave tovaru v danom prípade je takzvané „CMR“. Podľa zákona tento doklad nie je daňovým dokladom, ale zmluvou o preprave medzi prepravcom a objednávateľom prepravy. Rozhodujúce je to, čo je na tomto doklade uvedené, ako miesto určenia, kde má byť tovar dopravený. Žalobca už viackrát poukázal vo svojich vyjadreniach, že v každom prípade miesto určenia, kde mal byť tovar vyložený na základe požiadavky odberateľa, bol určený v skladoch v Maďarsku. Pokiaľ miesto určenia bez vedomia žalobcu niekto (odberateľ alebo prepravca) zmenil (z množstva zistené tri prípady, i tu prepravca sám mal zmeniť miesto určenia, čo uviedol do poznámok nákladného listu), bolo potrebné zistiť, kto takúto zmenu a za akých okolností vykonal. Pre zistenie kde a na príkaz koho bol tovar vyložený, daňový orgán aj v rámci medzinárodnej spolupráce mal možnosť v prípade pochybností na túto skutočnosť sa dotazovať práve u prepravcu (na tomto mieste sa podotýka, že Y. C. potvrdil, že všetok tovar bol vyvezený do Maďarska a toto ani samotný konateľ nadobúdateľa C. W. vo svojej výpovedi nepoprel). Takúto možnosť pochopiteľne žalobca nemá. V ostatnom sa žalobca k tomuto bodu pridržiava svojich vyjadrení a stanovísk uvedených podrobne na strane 8 až 10 žaloby.

Pokiaľ sú pochybnosti kto bol odosielateľom tohto tovaru, je potrebné poukázať na platnú kúpnu zmluvu, podľa ktorej predávajúcim a tým jednoznačne aj odosielateľom tovaru je žalobca. Prepravný doklad nie je daňovým dokladom žalobcu. Pokiaľ sa poukazuje na to, že podpis konateľa a odberateľa na medzinárodných nákladných listoch vo vzťahu k potvrdeniu pravdivosti skutočnosti, že na inom mieste tohto písomného vyjadrenia keď žalovanému to vyhovovalo stopercentne uveril tvrdeniam konateľa spoločnosti Jade Plusz Kft., keď napr. tvrdil, že ním splnomocnená osoba Y. C. konal nad rámec svojho splnomocnenia a ani jedna z pečiatok na CMR, ktoré mu boli správcom dane predložené k nahliadnutiu nesúhlasí s pečiatkou firmy. Tu žalobca by chcel zdôrazniť, že žalovaný vyhodnocuje tieto dôkazy „ako sa mu hodia“, pritom žalobca opätovne poukazuje na to, že vždy si riadne plnil dlhodobu svoje všetky zákonné daňové povinnosti. Na druhej strane kupujúci, ktorého zastupoval C. W. previedol svoj obchodný podiel s ktorým akákoľvek spolupráca daňových orgánov je nemožná a pravdepodobne táto spoločnosť má daňové dlhy. Toto však nie je možné pripísať v neprospech žalobcu.

Čo sa týka „Systému INTRASTAT a súhrnný výkaz na účely DPH“ žalobca v žalobe poukázal na to, že všetky oslobodené dodania tovaru do iného členského štátu boli riadne uvedené v súhrnom výkaze a vo výkazoch INTRASAT, ktoré boli podané v predpísanom termíne. Žalobca si túto zákonnú povinnosť riadne splnil tak, aby mohol byť skontrolovaný nadobúdateľ tovaru (subjekt z Maďarska).

V prílohe toho vyjadrenia žalobca pripája tabuľku pohybu prepravcu pri doprave predmetného tovaru. Z nej vyplýva, že mýtny systém na ktorý sa žalovaný odvoláva nemá žiadnu výpovednú hodnotu.

Právny rámec posúdenia predmetného prípadu dáva rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) vo veci 62011CJ0273 (C-273/11-Mcsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága - zo 06.09.2012), v ktorom súdny dvor rozhodol v obdobnom prípade a vyslovil svoj záväzný právny názor „...ak nadobúdateľ je v členskom štáte dodania oprávnený nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník a zaviazá sa prepravy tento tovar do členského štátu určenia, treba zohľadniť skutočnosť, že dôkaz, ktorý je predávajúci schopný predložiť daňovým orgánom, závisí najmä od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa. Súdny dvor teda rozhodol, že ako náhle si predávajúci splnil svoje povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva, zatiaľ čo nadobúdateľ si nespĺnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť dotknutý tovar mimo územia členského štátu dodania, je nutné za osobu povinnú zaplatiť DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa. V prípade, ak je dotknuté dodanie súčasťou podvodu spáchaného nadobúdateľom a daňový orgán nemá istotu, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania,

treba skúmať, či tento orgán môže následne uložiť predávajúcemu povinnosť uhradiť DPH súvisiaci s týmto dodaním tovaru. Z toho vyplýva, že v prípade podvodu spáchaného nadobúdateľom vo veci samej je dôvodné, aby právo predávajúceho na oslobodenie od DPH podliehalo požiadavke dobrej viery...".

Správca dane sa snaží na daňový subjekt v tomto konaní preniesť také dôkazné bremeno na preukázanie takých skutočností, na ktoré sám nemá vplyv. Na tomto mieste poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.12.2012, v ktorom sa jednoznačne stanovilo, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno“.

Preto žalobca v plnom rozsahu trvá na podanej žalobe a žiada odvolací súd, aby napadnutý rozsudok potvrdil.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP).

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

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, 2 OSP).

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 OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie č. 1100307/1/342211/2013 zo dňa 18.07.2013, ktorým žalovaný správny orgán podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/1161973/2013 zo dňa 27.03.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 69 940,83 €. Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov, resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú

úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákon o správe daní a poplatkov, resp. daňový poriadok je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 01.01.1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Zo zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom 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 (§ 29 ods. 1, ods. 8 zákona o správe daní).

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 § 49 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 2 ods. 1, 2, 3 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. 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. 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 § 29 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Hneď na úvod, vzhľadom na rozpornosť účastníkov konania na rozloženie dôkazného bremena v predmetnom daňovom konaní, považuje najvyšší súd za potrebné zaujať k tomuto nastolenému procesnému problému svoje stanovisko.

Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) avšak, a tu je potrebné zase súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na jeho rozhodnutie vydané pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, v ktorom je venovaná pozornosť práve otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, teda výkladu ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. V uvedenom rozhodnutí sa uvádza nasledovné: „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazi dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“

Podporiac svoj názor vyššie uvedeným rozhodnutím má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.

Dôvodom vydania dodatočného platobného výmeru č. 9210401/5/1161973/2013 zo dňa 27.03.2013 boli výsledky zistenia z daňovej kontroly obsiahnuté v Protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly číslo: 9210401/5/737012/2013 zo dňa 25.02.2013 v spojení s Dodatkom k Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly číslo: 9210401/5/737012/2013 zo dňa 20.03.2012, na základe ktorých mal správca dane za to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Zb., pričom ako uviedol správca dane v protokole, hlavným dôvodom nepriznania práva na oslobodenie od dane uplatneného kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) bolo nepreukázanie, že tovar bol dodaný do iného členského štátu, odberateľovi deklarovanému na faktúrach a rovnako

správca dane vytkol žalobcovi neunesenie dôkazného bremena v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v zmysle ktorého dôkazné bremeno leží na žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné sa vyjadriť k vyššie uvedeným skutočnostiam, ktoré odôvodňujú vecnú správnosť napadnutého rozsudku a v ostatnom sa v plnom rozsahu pridržiava odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 OSP) považujúc aj za vyčerpávajúci krajským súdom predostretý návrh na doplnenie dokazovania v následnom daňovom konaní, ktorým je žalovaný v zmysle ustanovenia § 250j ods. 7 OSP viazaný.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože náhrada trov odvolacieho konania nebola vyčíslená v súlade s ustanovením § 151 ods. 1 a 2 OSP.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.