

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/38/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4015200243  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200243.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: AGROCONTRACT Mikuláš, a. s., Mikuláš 631, Dubník, pošta Pribeta, IČO : 36 521 094, zastúpeného: Advokátska kancelária AK H.I.F., spol. s r. o., Radvanská 1, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2015-56 zo dňa 18. novembra 2015, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2015-56 zo dňa 18. novembra 2015 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly u žalobcu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2008, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 9412401/5/3653360/2012 dňa 30.11.2012, vydal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) dňa 23.01.2013 rozhodnutie č. 9412401/5/286298/2013 o vyrubení dane, ktoré bolo na odvolanie žalobcu rozhodnutím žalovaného zo dňa 12.04.2013 zrušené a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Po preverení žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru (repky olejnej v hodnote 16.644.155,- Sk) odberateľovi PT - Group Trading, s. r. o., Praha (ďalej aj „odberateľ“) dopytom u príslušného správcu dane z Českej republiky, vydal správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. 9412401/5/1616917/2014 zo dňa 25.04.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 569/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 112.671,84

Eur za zdaňovacie obdobie september 2008 z tovaru, ktorý žalobca deklaroval ako dodaný do Českej republiky v zmysle § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Správca dane konštatoval, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania nebolo preukázané dodanie tovaru do Českej republiky odberateľovi, ktorý je uvedený na predložených prepravných dokladoch a na faktúrach, čím nebolo preukázané splnenie podmienok pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

3. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/369693/2014/5098 zo dňa 15.08.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.04.2014 potvrdil. Žalovaný poukázal na zistenia správcu dane ohľadom prepravcov, ktorí mali podľa žalobcom predložených medzinárodných nákladných listov (ďalej aj „CMR“) uskutočniť prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Z týchto zistení vyplynulo, že ani jeden z doposiaľ ekonomicky činných prepravcov, ktorí mali prepravu vykonať, nepotvrdil jej vykonanie tak, ako je uvedené na predložených CMR a deklarované na faktúrach, teda že bol tovar dodaný na územie Českej republiky odberateľovi PT - Group Trading, s. r. o..

4. Žalobca bol oboznámený so všetkými zisteniami správcu dane, ako aj s predbežným záverom správcu dane, že na základe dovtedy zistených skutočností nebolo preukázané splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a zároveň bol vyzvaný, aby v stanovenej lehote preukázal reálne uskutočnenie intrakomunitárneho dodania tovaru deklarovanému odberateľovi na základe predložených faktúr. Žalobca na výzvu správcu dane predložil len fotokópie tých istých dokladov, ktoré už boli predložené pri daňovej kontrole - kúpnu zmluvu, ktorú uzatvoril s kupujúcim PT - Group Trading, s. r. o., osvedčenie o registrácii platiteľa DPH vydané pre uvedeného odberateľa, výpisy z bankového účtu preukazujúce úhradu fakturovaných súm žalobcovi, súhrnný výkaz, fotokópie faktúr vyhotovených pre odberateľa, fotokópie výdajok, účet 601130, ako aj vyjadrenie zo dňa 04.04.2012.

5. Žalovaný konštatoval, že žalobcovi pri dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru, pretože nepreukázal právo na oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a preto k cenám tovaru bol povinný uplatniť základnú sadzbu dane v zmysle § 27 ods. 1 zákona o DPH, teda 19% zo základu dane.

6. K odvolacím námietkam žalobcu proti napadnutému rozhodnutiu žalovaný uviedol, že v konaní nebolo preukázané dodanie tovaru do Českej republiky pre deklarovaného odberateľa, ani to, že si prepravu tovaru u prepravcov uvedených na predložených CMR objednal odberateľ a že preprava tovaru bola vykonaná na jeho účet. Žalovaný konštatoval, že doklad, ktorého pravdivosť nebola preukázaná, nie je možné považovať za právne relevantný dôkaz preukazujúci splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH. Za takýto dôkaz nie je možné považovať ani záväzok kupujúceho týkajúci sa budúcej prepravy tovaru stanovený v kúpnej zmluve, ktorý navyše nebol ani naplnený.

## II.

### Konanie pred prvostupňovým súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) žalobu a navrhol, aby krajský súd postupom podľa § 250j ods. 2 písm. a/, b/, d/ O. s. p. zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Zaujal názor, že v § 43 ods. 1 zákona o DPH je stanovená alternatíva odoslania alebo prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu, stačí preto ak je splnená jedna z týchto podmienok, čo vyplýva tiež z čl. 141 písm. c/ Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“). Zdôraznil, že v predmetnej veci boli splnené všetky stanovené podmienky, teda dodanie tovaru, jeho odoslanie z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim, ako aj identifikácia pre daň v inom členskom štáte.

8. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci zo strany daňových orgánov, tvrdiac, že preukazovanie prevzatia tovaru zákon o DPH v znení účinnom do 30.09.2012 v ustanovení § 43 ods. 5 písm. a/ neupravoval.

9. Žalobca poukázal na záväzok odberateľa vyplývajúci z kúpnej zmluvy zo dňa 03.09.2008, ktorá zakladá dobrú vieru predávajúceho, že skutočne dôjde k preprave tovaru. Podľa žalobcu toto ustanovenie zmluvy vylučuje akúkoľvek zodpovednosť predávajúceho za prípadné nevyvezenie tovaru, keďže túto zodpovednosť prevzal na seba kupujúci. Preto zodpovednosť za nepravdivosť prepravných dokumentov a v dôsledku toho aj povinnosť zaplatiť dlžnú DPH, by mal niesť odberateľ. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-409/04 Teleos a. i., bod 67, a tiež na body 50 a 58, z ktorých podľa jeho názoru vyplýva, že nemožno nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania.

10. Dovoľával sa i aplikácie rozsudku Súdneho dvora vo veci C-271/06 Netto Supermarkt (bod 27), podľa ktorého dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ nemôže ani so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfaľovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci. Žalobca tvrdil, že v danej veci konal v súlade so starostlivosťou riadneho obchodníka a prijal všetky primerané rozumné opatrenia, aby vylúčil svoju účasť na akomkoľvek podvodnom konaní. Preveril si, či odberateľ reálne existuje, či je platiteľom DPH v Českej republike, žiadal od neho bezhotovostné úhrady platbou na účet spoločnosti v deň dodania tovaru a v čl. V ods. 5 kúpnej zmluvy zabezpečil, že podmienky intrakomunitárneho dodania budú zákonným spôsobom zabezpečené, a to vyhlásením kupujúceho, že tovar bude prepravený na územie iného členského štátu.

11. Žalobca tiež v žalobe namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného najmä v tej časti, kde na jednej strane tvrdí, že nemôže byť povinný skúmať, či bol daňový podvod spáchaný úmyselne a kým, čím zároveň popiera záväznosť rozhodnutí Súdneho dvora a na druhej strane následne uvádza, že nie je možné stotožniť prejednávany prípad s prípadmi uvedenými v rozsudkoch Súdneho dvora. Poukázal na harmonizáciu práva v oblasti DPH na úrovni Európskej únie Smernicou 2006/112/ES, ako aj na to, že slovenské súdne i správne orgány musia v celom rozsahu uplatňovať výklad relevantných ustanovení práva únie, ktorý podal Súdny dvor a to vzhľadom na zásadu prednosti práva únie pred vnútroštátnym právom.

12. Prístup žalovaného je podľa žalobcu v rozpore so zásadou efektivity, podľa ktorej podmienky uplatnenia práv vyplývajúcich z práva únie uplatňované vo vnútroštátnom práve nesmú viesť k praktickej nemožnosti alebo neprimeranému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom únie (napr. rozsudok Súdneho dvora vo veci C-452/09 Iaiia a i., bod 16). Tento prístup podľa názoru žalobcu neguje význam citovanej judikatúry a spôsobuje, že je pre dodávateľa prakticky nemožné dovolať sa ochrany poskytovanej touto judikatúrou.

13. Žalobca napokon poukázal na svedeckú výpoveď bývalého konateľa spoločnosti PT - Group Trading, s. r. o. S. D., ktorý potvrdil prevzatie tovaru a zabezpečenie jeho prepravy do Českej republiky podľa kúpnej zmluvy prostredníctvom viacerých autodopravcov, ako aj zaplatenie kúpnej ceny žalobcovi. Táto svedecká výpoveď podľa žalobcu potvrdzuje jeho dobrú vieru pri predaji tovaru, že skutočne dôjde k jeho preprave do Českej republiky.

14. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť. Poukázal na § 43 ods. 1, 5 písm. c/ zákona o DPH (v jeho znení platnom a účinnom v čase uskutočnenia obchodných prípadov) a konštatoval, že žalobca nepredložil písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu. Predložil kúpnu zmluvu uzatvorenú pred uskutočnením obchodných prípadov, v ktorej je uvedené, že tovar bude prepravený odberateľom do iného členského štátu. Poukázal na pochybnosti o tom, či preprava tovaru bola vykonávaná na objednávku odberateľa a na jeho účet, a

to s ohľadom na vyjadrenie prepravcov. Žalovaný trval na tom, že nebolo preukázané splnenie ani jednej z alternatívnych podmienok preukázania dodania tovaru do iného členského štátu uvedených v zákone. Trval na tom, že počas výkonu daňovej kontroly sa nepreukázala pravdivosť prepravných dokladov predložených žalobcom, pretože bolo preukázané, že tovar nebol prepravený na územie Českej republiky.

15. Žalovaný zdôraznil, že daňové orgány vo svojich záveroch nehovoria o daňovom podvode, ale konštatujú, že žalobca nepreukázal právo na oslobodenie od dane podľa zákona o DPH. Mal za to, že vo vzťahu k štátnemu rozpočtu žalobca nemôže preniesť zodpovednosť za nepreukázanie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane na svojho obchodného partnera. Podľa názoru žalovaného žalobca nepostupoval starostlivo, keďže nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

16. Žalobca v stanovisku k vyjadreniu žalovaného zrekapituloval svoje žalobné námietky proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného a na žalobe zotrval.

17. Krajský súd verejne vyhlásil dňa 18.11.2015 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V jeho odôvodnení uviedol, že žalobca predložil v daňovom konaní medzinárodné nákladné listy opatrené pečiatkou deklarovaného dopravcu a nečitateľným podpisom, avšak vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že tieto listinné dôkazy nezodpovedajú skutočnosti a preprava v nich deklarovaná nebola v skutočnosti vykonaná do Českej republiky, resp. ju nevykonali tam uvedení dopravcovia. To znamená, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je v štáte odoslania oslobodené od DPH a daňová povinnosť prechádza na odberateľa tovaru.

18. Dodanie tovaru do Českej republiky podľa názoru krajského súdu nepotvrďuje ani kúpna zmluva zo dňa 03.09.2008 uzavretá medzi žalobcom ako predávajúcim a spoločnosťou PT - Group Trading, s. r. o. ako kupujúcim, ktorej predmetom mala byť repka olejná z úrody v roku 2008 v množstve 1500 ton s termínom dodania od 03.09.2008 do 10.09.2008, v ktorej kupujúci prehlásil, že tovar bude prepravený na územie iného členského štátu.

19. Krajský súd poukázal na to, že zástupca odberateľa S. D. vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, avšak svoje tvrdenia nijako nepreukázal listinnými dôkazmi. Ide len o právne nezáväznú tvrdenie splnomocneného zástupcu odberateľa, ktorého pravdivosť by mala byť podložená dôkazmi o intrakomunitárnom dodaní tovaru, ktoré však predložené neboli. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rovnaký právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) v obdobnej veci súvisiacej s aplikáciou Smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977, ktorá bola s účinnosťou od 01.01.2007 nahradená Smernicou 2006/112/ES (sp. zn. 8Sžf/5/2010).

20. Krajský súd upozornil na to, že Smernica 2006/112/ES kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu odoslania. To znamená, že žalobca, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane, bol povinný preukázať, že tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému odberateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Zo žalobcom predložených listinných dôkazov, s poukazom na vykonané dokazovanie týkajúce sa prepravy tovaru, nemožno podľa názoru krajského súdu vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu. Poukázal tiež na čl. 138 Smernice 2006/112/ES, podľa ktorej je od dane oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci spoločenstva a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet.

21. Podľa krajského súdu neboli pochybnosti o tom, že tovar z územia Slovenskej republiky do Českej republiky neprepravil žalobca ako deklarovaný dodávateľ, ani spoločnosť PT - Group Trading, s. r. o. ako deklarovaný odberateľ a nebolo preukázané ani to, že by táto spoločnosť mala prepravu do Českej republiky zabezpečiť, nakoľko toto jednoznačne popreli vypočutí dopravcovia, resp. ich zástupcovia.

Dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodania tovaru deklarovanému odberateľovi pri uplatňovaní oslobodenia dane vyplýva podľa krajského súdu i z judikatúry Súdneho dvora (sp. zn. C-146/05 Albert Colle, C-409/04 Toleos), ako i z novšej judikatúry Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015).

22. Krajský súd zaujal názor, že žalobca v prejednávacom prípade neprijal v potrebnej miere opatrenia smerujúce k zabráneniu vzniku daňového úniku, keď sa uistil len o tom, že odberateľ reálne existuje a je platiteľom DPH. Nedôvodne sa uspokojil len s prehlásením odberateľa v kúpnej zmluve, že tovar bude prepravený na územie iného členského štátu (nie je zjavné ani do ktorého) a dostatočne si nepreveril okolnosti týkajúce sa vykonania prepravy tovaru, či ju vykoná sám odberateľ alebo ju zabezpečí inými dopravcami, kde bude tovar vyložený, kto ho preberie a podobne.

23. Krajský súd pripomenul i skutočnosť, že deklarovaný odberateľ nekonal prostredníctvom svojho štatutárneho zástupcu, ale na základe splnomocnenia za neho konal S. D., u ktorého si žalobca nepreveril, či je skutočne oprávnený konať za odberateľa, napríklad kontaktovaním štatutárneho zástupcu. Nekonal so starostlivosťou riadneho obchodníka a preto na jeho „intra komunitárny obchod" s odberateľom nemožno podľa krajského súdu aplikovať rozsudok Súdneho dvora vo veci C-271/06 Netto Supermarkt.

24. Krajský súd ďalej uviedol, že § 43 zákona o DPH v jeho znení platnom do 30.11.2008 (a ani v inom znení) nikdy nevychádzal z dobrej viery platiteľa dane, ale vždy z objektívneho preukázania dodania tovaru do iného členského štátu. Upozornil na to, že v prejednávacom prípade bolo pre priznanie nadmerného odpočtu dane uplatneného v súvislosti s oslobodením od platenia dane podľa § 43 zákona o DPH preukázať, že nadobudnutý tovar bol v Českej republike i zdanený, čo preukázané nebolo. Žalobca nevedel preukázať, že tovar vôbec opustil územie Slovenskej republiky a už vôbec nepreukázal, že sa tento dostal do dispozície ním označeného odberateľa.

25. Z uvedených dôvodov krajský súd považoval námietky žalobcu týkajúce sa nedostatočného zistenia skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia za nedôvodné a záver žalovaného, že za zistených okolností vznikla žalobcovi daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, za správny.

### III.

Odvolať žalobcu proti rozsudku, vyjadrenie žalovaného

26. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. b/ a f/ O. s. p. a navrhol rozsudok prvostupňového súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

27. Odvolací dôvod spočívajúci v námietke nesprávneho právneho posúdenia veci oprel žalobca o tvrdenie, že konal v súlade so starostlivosťou riadneho obchodníka, prijal všetky rozumné a primerané opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby vylúčil svoju účasť na prípadom daňovom podvode. Preto od neho nemožno požadovať dodatočné zaplatenie DPH. Poukázal pritom na čl. 1 ods. 3 a čl. 5 ods. 5 kúpnej zmluvy, ubezpečenia odberateľa vykonaní prepravy prostredníctvom viacerých prepravcov a tiež plnomocnenstvo spoločnosti PT - Group Trading, s. r. o. udelené pre S. D..

28. Žalobca zotrval na argumentácii opierajúcej sa o rozsudky Súdneho dvora vo veciach Netto Supermarkt (bod 27) a Teleos a. i. (najmä body 50, 58, 60, 67, 68) tvrdiac, že splnil všetky podmienky oslobodenia od dane vrátane odoslania tovaru na územie iného členského štátu. Splnenie podmienok podľa § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH preukázal kópiou faktúry, prepravnými dokladmi, kúpnu zmluvou a výdajkou, ktorá plní funkciu dodacieho listu. Tovar bol dodaný na území Slovenskej republiky odberateľovi, ktorý sa podľa kúpnej zmluvy zaviazal zabezpečiť jeho prepravu do iného členského štátu, v tomto prípade do Českej republiky. Ak tovar reálne nebol prepravený do Českej republiky, túto skutočnosť nespôsobil žalobca, ktorý si splnil všetky povinnosti stanovené zákonom na oslobodenie od dane, ale ju spôsobil odberateľ. Preto povinnosť dodatočne zaplatiť DPH sa najmä

vzhľadom na zásadu právnej istoty a daňovej neutrality nevzťahuje na neho, ale na odberateľa.

29. Odvolací dôvod spočívajúci v existencii inej vady, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, odôvodnil žalobca nepreskúmateľnosťou a zmätočnosťou rozsudku prvostupňového súdu v tej časti, kde na jednej strane súd tvrdí, že ustanovenie § 43 zákona o DPH nikdy nevychádzalo z dobrej viery platiteľa dane, ale vždy z objektívneho preukázania dodania tovaru do iného členského štátu, čím podľa žalobcu popiera záväznosť rozhodnutí Súdneho dvora, a na druhej strane následne uvádza, že nie je možné stotožniť tento prípad s prípadmi uvedenými v rozsudkoch Súdneho dvora a že bolo dôkazným bremenom žalobcu preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého zo žalobcom uvádzaných rozsudkov. Zároveň tiež uvádza, že vyvodil záver, podľa ktorého žalobca nekonal so starostlivosťou riadneho obchodníka a preto na daný intrakomunitárny obchod nemožno aplikovať rozsudok Súdneho dvora vo veci Netto Supermarkt. Podľa žalobcu je otázne, ako mohol prvostupňový súd vyhodnotiť nestotožniteľnosť prejednávanej veci s prípadmi uvedenými v rozsudkoch Súdneho dvora (ktoré vychádzajú z dobrej viery platiteľa dane), ak zároveň uviedol, že § 43 zákona o DPH nikdy nevychádzal z dobrej viery platiteľa dane. Dôvody zamietnutia žaloby v tejto časti považoval žalobca za protirečivé.

30. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku krajského súdu, poukázal na obsah svojho vyjadrenia k žalobe a navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

#### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. O.s.p. potvrdil.

32. Po preverení splnenia podmienok vykonania súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd sčasti stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov pripadlo Najvyššiemu súdu posúdiť predovšetkým to, či žalobca preukázal v súlade s citovanými ustanoveniami zákona o DPH odoslanie alebo prepravenie predmetného tovaru odberateľovi do Českej republiky a v tejto súvislosti či krajský súd posúdil vec v intenciách vyššie označených rozhodnutí Súdneho dvora interpretujúcich príslušné ustanovenia smernice Rady 77/388/EHS, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES (tzv. Šiestej smernice), ktorá bola s účinnosťou od 01.01.2007 nahradená smernicou 2006/112/ES, bez zmeny podstaty v konaní posudzovaných otázok.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (v jeho znení platnom a účinnom ku dňu realizácie posudzovaných obchodných prípadov) oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu

kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa článku 138 ods. 1 smernice 2006/112/ES členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

33. Daňová kontrola u žalobcu sa začala na základe podnetu orgánov českej finančnej správy, ktoré upozornili na nezrovnalosti v daňových výkazoch odberateľa. Ten mal podľa žalobcom deklarováných skutočností v posudzovanom zdaňovacom období nakúpiť od žalobcu väčšie množstvo repky olejnej a zabezpečiť jej vývoz do iného členského štátu, k čomu sa nesporne zaviazal v kúpnej zmluve uzavretej so žalobcom.

34. Dodanie tovaru do iného členského štátu je podľa zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej predovšetkým v smernici 2006/112/ES, oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná na daň v tomto členskom štáte.

Zásadne platí, že pokiaľ tovar fyzicky neopustí územie členského štátu dodávateľa, ide o vnútroštátnu dodávku, ktorá musí byť zdanená v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

35. Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (intrakomunitárnych dodávkach) i spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravuje § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli skutočnosť, že oslobodenie od DPH predstavuje zásadnú výnimku z princípu neutrality spoločného systému DPH, ďalej prizerať na ciele smernice 2006/112/ES, a tiež na jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora (najmä rozsudky sp.zn. C-273/11 vo veci Mecsek-Gabona alebo sp.zn. C-409/04 vo veci Teleos). Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykonal žalobca osobne ako dodávateľ, alebo jeho odberateľ, poprípade na účet niektorého z nich iná osoba (prepravca).

36. V preskúmvanej veci vykonanie intrakomunitárnej prepravy zabezpečoval odberateľ prostredníctvom rôznych prepravcov. Prepravu uvedeného tovaru do Českej republiky žalobca ako dodávateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravnými dokladmi (CMR), ako aj kúpnu zmluvou s odberateľom a dodacími listami potvrdzujúcimi prevzatie tovaru odberateľom na území Slovenskej republiky.

37. Zo zistení správcu dane od miestne príslušných správcov dane pre prepravcov uvedených na CMR, ako aj od samotných prepravcov, vyplynulo, že preprava sa neuskutočnila tak, ako je uvedené v prepravných dokladoch.

Takmer pri všetkých deklarováných prepravách jednotliví prepravcovia potvrdili uskutočnenie prepravy repky olejnej,

- avšak len v rámci územia Slovenskej republiky, prípadne do inej krajiny ako je Česká republika,
- pričom v niektorých prípadoch sa preprava realizovala od iného odosielateľa ako žalobcu,
- prípadne na objednávku a na účet inej spoločnosti ako odberateľa (napríklad Veľká ryba, s.r.o.,

Levice).

Žalobca tieto skutkové zistenia správcu dane nespochybnil.

38. Možno preto konštatovať, že hoci v súlade s kúpnu zmluvou jeho dodaním na území Slovenskej republiky prešlo na odberateľa právo nakladať s tovarom ako vlastník, žalobca ako dodávateľ predloženými listinami nepreukázal naplnenie zákonnej podmienky uvedenej v § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, že v dôsledku prepravy deklarovanej predloženými dokumentami CMR tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky (viď aj nižšie citovaný rozsudok Teleos, jeho marginálny bod č. 42).

39. Keďže pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej dodávke je premiestnenie tovaru zo štátu odoslania do štátu nadobudnutia hore uvedenou základnou podmienkou, žalobcovi s ohľadom na zistené skutočnosti toto právo vzniknúť nemohlo.

Súdny dvor napríklad v rozsudku Mecsek-Gabona poukázal na osobitosti pohybu tovaru v intrakomunitárnom priestore tým, že z dôvodu zrušenia kontrol tovaru a osôb na hraniciach medzi členskými štátmi je pre národné daňové orgány ťažké overiť, či tovar fyzicky opustil územie dotknutého členského štátu. Preto v zmysle judikatúry Súdneho dvora je i z tohto pravidla nutné pripustiť výnimku a uznať oslobodenie od dane dobromyseľnému dodávateľovi, ktorý sa napriek vynaloženiu primeranej obozretnosti stal súčasťou podvodnej schémy.

40. Podľa rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-409/04 vo veci Teleos a spol.:

„42. V nadväznosti na predchádzajúce úvahy je potrebné na prvú a druhú položenú otázku odpovedať, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

50. Preto by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý stanovil podmienky na uplatnenie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva tým, že najmä stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spočiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH prislúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania.

58. Cieľ spočívajúci v zamedzení daňovým podvodom niekedy odôvodňuje vyššie požiadavky vo vzťahu k povinnostiam dodávateľov. Akékoľvek rozdelenie rizika medzi dodávateľa a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou však musí byť v súlade so zásadou proporcionality. Okrem toho, ak určitá daňová úprava namiesto zamedzenia daňovému podvodu preniesie všetku zodpovednosť za zaplatenie DPH na dodávateľa nezávisle od toho, či sa podieľal, alebo nepodieľal na takomto podvode, nevyhnutne nechráni zosúladený systém DPH pred podvodom a zneužitím zo strany nadobúdateľa. Ak by teda došlo k oslobodeniu nadobúdateľa od akejkoľvek zodpovednosti, bol by tento nadobúdateľ nabádaný k tomu, aby neodosielal alebo neprepravoval tovar mimo územia členského štátu dodania a aby ho nedeclaroval na účely DPH v predpokladaných členských štátoch určenia.

67. Naopak, ako zdôrazňuje Komisia, akonáhle si dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva napriek tomu, že nadobúdateľ si nespĺnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je potrebné za dlžníka DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa.

41. Ďalej podľa rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-271/06 vo veci Netto Supermarkt:

„27. Z toho vyplýva, že dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí svoje právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ, ako je to v prejednávacom prípade, nemôže ani so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfaľšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.“

42. Žalobca vo svojich argumentoch všeobecne deklaroval, že prijal všetky rozumné a primerané opatrenia, aby vylúčil svoju účasť na prípadnom daňovom podvode a ďalej tvrdil, že pokiaľ jeho odberateľ porušil svoju zmluvnú povinnosť prepraviť tovar do iného členského štátu (Českej republiky), túto skutočnosť žalobca nespôsobil, a preto na neho nemožno preniesť povinnosť dodatočne zaplatiť daň.

43. S uvedenou argumentáciou sa v prípade žalobcu odvolací súd nemohol stotožniť. Je síce pravdou, že z judikatúry Súdneho dvora, na ktorú sa žalobca odvoláva, možno vyvodiť právo dobromyseľného dodávateľa na oslobodenie od dane aj v prípade preukázania, že v dôsledku spáchania podvodu zo strany nadobúdateľa, o ktorom dodávateľ nevedel, poprípade ani vedieť nemohol, tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania (viď najmä vyššie citovaný rozsudok Teleos, marginálny bod č. 50). Avšak rešpektujúc zásady právnej istoty a proporcionality, za dobromyseľného možno podľa názoru odvolacieho súdu považovať len takého dodávateľa, ktorý skutočne prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (m. m. rozsudky sp.zn. C-439/04 Kittel a sp.zn. C-440/04 Recolta Recycling SPRL, marginálny bod č. 51).

44. Žalobca svoju dobrú vieru, že v prípade tovaru odovzdanému odberateľovi skutočne dôjde k jeho preprave do iného členského štátu, odvíja iba zo zmluvného záväzku svojho odberateľa prepravu zabezpečiť, pričom vlastnú vynaloženú starostlivosť riadneho obchodníka videl v nasledujúcich opatreniach, že si

- preveril existenciu odberateľa a jeho registráciu na daň v Českej republike,
- zabezpečil bezhotovostné úhrady za odovzdaný tovar platbou na svoj účet ako predávajúceho a
- prevzal zmluvný záväzok zabezpečiť prepraviť tovar na územie iného členského štátu.

45. Tieto opatrenia možno podľa názoru odvolacieho súdu považovať za rozumné a primerané len z pohľadu obozretného predávajúceho, ktorý sa chce uistiť, že tovar dodáva existujúcej spoločnosti registrovanej na daň v Českej republike ako svojmu odberateľovi, táto česká spoločnosť nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom na území Slovenskej republiky, následne zabezpečí prepravu do iného členského štátu a za odobratý tovar mu riadne zaplatí na účet.

46. Avšak splnenie záväzku svojho odberateľa, že

- tovar prepraví na územie iného členského štátu,
- akým spôsobom tak urobí a
- kde tovar vyloží,

si žalobca napriek implicitne znášanému dôkaznému bremenu pre daňové účely pri uskutočnení dodávok nepreveril, a možno konštatovať, že v tomto smere je nutné zdôrazniť, že v zmysle svojho práva na oslobodenie od DPH nepreukázal vykonanie žiadnych opatrení, aby sa ubezpečil, že tovar opustil územie Slovenskej republiky.

Žalobca si musel byť podľa Najvyššieho súdu pritom vedomý, že po zrušení hraničnej kontroly medzi členskými štátmi môžu daňové orgány overiť (viď bod č. 39), či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie členského štátu odoslania, predovšetkým na základe dôkazov predložených zdaniteľnými osobami.

47. Odvolací súd poukazuje na to, že o tom, do ktorého členského štátu a kam bude tovar vyvezený, nie je žiadna zmienka v kúpnej zmluve medzi žalobcom a jeho odberateľom, v dokumentoch vystavených pri odovzdaní a prevzatí tovaru, ani vo faktúrach, kde sa taktiež uvádza len to, že ide o dodanie tovaru do iného členského štátu.

48. Žalobca napriek svojej povinnosti v zmysle § 43 zákona o DPH nepredložil žiadne dôkazy o tom, že by si bol pred dodaním tovaru, pri jeho expedovaní na prepravu, či po vykonaní deklarovanej prepravy, akýmkoľvek spôsobom preveril, aké je miesto určenia tovaru a či sa preprava do tohto miesta naozaj uskutočnila. Naopak zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že sa jednoducho spoľahol na zmluvne prevzatý záväzok odberateľa prepraviť tovar z územia Slovenskej republiky na územie iného členského štátu, bez

toho, aby vyvinul akúkoľvek snahu sa ubezpečiť o splnení tohto záväzku.

49. Za týchto okolností nemožno žalobcu považovať za dobromyseľnú „obet“ podvodného konania odberateľa, ako sa to snaží sám žalobca naznačiť, a priznať mu oslobodenie od dane z dodávok tovaru, pri ktorom i v dôsledku nedostatku jeho prezieravosti a opatrnosti nedošlo k jeho fyzickej preprave do iného členského štátu. Žalobca nekonal so starostlivosťou riadneho obchodníka a nepreukázal prijatie rozumných a primeraných opatrení na preverenie, či predmetný tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky.

Preto sa nemôže úspešne dovolávať uplatnenia zásady právnej istoty a ochrany pred dodatočným zdanením dodávok s poukazom na citovanú judikatúru Súdneho dvora.

50. V uvedenej súvislosti Najvyšší súd poukazuje na svoju početnú judikatúru (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf /22/2016) týkajúcu sa definovania predpokladov obozretnosti daňového subjektu a primeranej starostlivosti, ako ja uvedené ďalej:

„32. Limity obozretnosti podnikateľa predovšetkým vymedzuje súkromné právo prostredníctvom

- generálne stanovenej zodpovednosti štatutárnych orgánov (viď ustanovenia § 67b [spoločnosť v kríze], 135a ods. 1 [odborná starostlivosť konateľa], § 194 ods. 5 [odborná starostlivosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti] ako aj § 243a [odborná starostlivosť člena predstavenstva družstva] Obchodného zákonníka), resp.

- zmluvne uloženej povinnosti určitú špeciálnu (obchodnú) činnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou (napríklad ustanovenia § 553 [odborná starostlivosť skladovateľa] či § 551, § 552 alebo § 556 [odborná starostlivosť zhotoviteľa diela]).

33. Hore uvedené ustanovenia, a pre preskúmanú vec je irelevantné, že najmä pôsobí smerom dovnútra podnikateľa (viď § 135a ods. 2 v spojení s odsekom 5 ObZ), zaväzujú podnikateľa ako zmluvnú stranu v zdaniteľných obchodov na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, t.j.

- povinnosť zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov alebo reštrukturalizovaných subjektov, a to aj historické údaje, alebo relevantné mediálne správy), čo platí oveľa viac smerom k zahraničným obchodným partnerom,

- so zohľadnením záujmov spoločnosti a súčasne všetkých jej spoločníkov.

Z uvedeného potom vyplýva, že štatutárny orgán musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúcich v zmysle právnych predpisov, vrátane daňových.

39. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt nie je spôsobilý preukázať naplnenie hore uvedených zákonných požiadaviek obozretného podnikania, a to je v prípade žalobcu ako daňového subjektu zo zistení žalovaného, ktoré boli správne potvrdené krajským súdom, pre Najvyšší súd preukázané, potom poukazovanie na veci Optigen (resp. Kittel) žalobcom nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca minimálne mal vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru od dodávateľov tovaru 1 až 5 za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a ako tento tovar nadobudol."

51. S ohľadom na pasívny postoj žalobcu k prevereniu splnenia podmienok oslobodenia od dane nemožno konštatovať, že zdanením predmetných dodávok v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH došlo k neprimeranému prenosu zodpovednosti za zaplatenie dane na žalobcu.

52. Pokiaľ ide o odvoláciu námietku týkajúcu sa tvrdenej nepreskúmateľnosti a zmätočnosti rozsudku krajského súdu, túto považoval odvolací súd tiež za neopodstatnenú a je toho názoru, že krajský súd svoje právne závery riadne zdôvodnil, pričom vzal do úvahy i judikatúru Súdneho dvora, na ktorú sa žalobca odvolával. Žalobcom namietaná formulácia z odôvodnenia rozsudku, že ustanovenie § 43 zákona o DPH nikdy nevychádzalo z dobrej viery platiteľa dane, ale vždy z objektívneho preukázania dodania tovaru do iného členského štátu, vychádza z prvotnej jazykovej interpretácie predmetnej právnej normy. Nešlo však o jediný spôsob výkladu krajským súdom aplikovaného práva, keďže krajský súd aplikoval a interpretoval vnútroštátnu právnu úpravu so zreteľom na ciele smernice 2006/112/ES (čl. 138 a

nasledujúce), pričom zrozumiteľne zdôvodnil, prečo pri posúdení prejednávaneho prípadu nemožno použiť žalobcom citované body rozhodnutí Súdneho dvora vo veciach Teleos a i. a Netto Supermarkt. Niet preto dôvodu konštatovať, že krajský súd svojimi závermi poprel záväznosť rozhodnutí Súdneho dvora, prípadne že by závery jeho rozsudku boli nezrozumiteľné, zmätočné, či protirečivé.

53. Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa rozhodol po právnej stránke správne a v súlade so zákonom, keď sa na podklade riadne zisteného skutkového stavu v daňovom konaní stotožnil so závermi žalovaného a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

54. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, keďže v tomto konaní nebol úspešný.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).