

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/2/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200839
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200839.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) NULIKO, s.r.o., so sídlom Podzávoz 246, 022 01 Čadca, IČO: 45 510 288, právne zastúpená Mgr. Dávidom Štefankom, advokátom, so sídlom Kutlíkova 17, 851 02 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103738065/2016 zo dňa 16. augusta 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/55/2016-63 zo dňa 12. septembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103153681/2016 zo dňa 16.05.2016 určil žalobkyňu ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 24.389,10 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013. Daňový úrad znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 zo sumy 122.984,67 € na sumu 98.595,57 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103738065/2016 zo dňa 16.08.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zamietol žalobu žalobkyne.

4. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle § 43 ods. 5 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). 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 fyzicky opustil územie členského štátu dodania (rozsudok SD EÚ C-409/04). V danom prípade daňový subjekt sa pokúšal preukázať túto skutočnosť predložením CMR listov ohľadne prepravy tovaru do Poľska pre konkrétneho odberateľa K. O.. CMR listy, ktoré predložil, však neobsahovali základnú skutočnosť, a to potvrdenie o prevzatí tovaru v Poľsku odberateľom K. O.. Argumentácia, že sa jednalo o CMR listy vyhotovené pre odosielateľa, podľa názoru krajského súdu neobstojí, pretože hoci skutočne ním predložený CMR list je kópia pre odosielateľa (copy for sender), táto kópia musí byť zhodná s ostatnými kópiami CMR listu, teda aj s kópiou pre príjemcu (copy for consignee) a pre dopravcu (copy for carrier). Tieto kópie sa však nezhodujú (v časti podpis a pečiatka odberateľa), a preto takéto dôkazy na preukázanie prevzatia tovaru v inom členskom štáte nie je možné použiť. Pokiaľ dopravu zabezpečoval daňový subjekt ním najatými dopravcami, bolo v jeho možnostiach vyžiadať si od odberateľa K. O. potvrdenie kópie pre odosielateľa, t. j. pre spoločnosť NULIKO, s.r.o. Avšak ani ďalšie listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt na preukázanie tejto skutočnosti, nepreukazujú, že repkový olej bol prevzatý na území Poľska odberateľom K. O. alebo osobou ním poverenou. Samotné vážne listy tomuto tvrdeniu priamo odporujú. Z nich totiž vyplýva, že dodávateľ tovaru nebol daňový subjekt, ale ROTEX OIL SC, Bogusław Jerzy Art, Joanna Gajda Art a odberateľom bola spoločnosť KOMAGRA. Z týchto dokladov podľa názoru krajského súdu vôbec nevyplýva tvrdenie daňového subjektu, že tovar mal byť v areáli firmy KOMAGRA len vyložený. Ani ďalší predložený dôkaz, a to mailová komunikácia medzi K. O. a daňovým subjektom zo dňa 10.12.2013 nepreukazuje túto skutočnosť. Nejedná sa totiž o štandardnú objednávku, ani zmluvu o budúcej zmluve, z ktorej by bolo jednoznačné, že miestom vykládky tovaru má byť areál firmy KOMAGRA v Tychách v Poľsku a ktorá osoba tovar v tomto areáli prevezme za odberateľa. Táto objednávka je neurčitá, čo sa týka jej obsahu a nevyplývajú z nej objednávky podľa jednotlivých faktúr, ktoré sú skúmané v tomto konaní. Jediná veta, ktorú obsahuje táto mailová komunikácia, je všeobecného charakteru, z ktorej vyplýva, že K. O. mal záujem o nákup repkového oleja určitých kvalitatívnych parametrov v cene 3 400 zlotých v čistom s prepravou do Tychov (KOMAGRA). Uvedené nie je dôkazom o tom, že jednotlivé obchodné prípady, ktoré sú zachytené v predmetných faktúrach, majú súvis práve s týmto všeobecným návrhom na obchodnú spoluprácu v budúcnosti. Dodacie listy, ktoré boli k faktúram priložené, taktiež nemajú výpovednú hodnotu. Na niektorých sa nenachádza deň ich vystavenia ani dôkaz o tom, že tovar bol prevzatý odberateľom. Pokiaľ niektoré obsahujú pečiatku firmy OPTIMA K. O., uvedené je potom opätovne v rozpore s ďalším tvrdením žalobcu, že K. O. nebol pri prevzatí tohto tovaru, keďže tovar sa vyložil v areáli firmy KOMAGRA v Tychách.

5. Vzhľadom na § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane v záujme zistenia čo najúplnejšieho skutkového stavu vykonal aj ďalšie dokazovanie, a to medzinárodnou výmenou informácií ohľadne osoby K. O.. Z tejto bolo zistené, že jeho osoba je dlhodobo nekontaktná, od roku 2008 sa na adrese v W. nenachádza a nezdržiava. Bol vo väzbe od 02.05.2014 do 30.11.2014, dňa 13.11.2014 začala daňová kontrola, ale odmietol poskytnúť akékoľvek vyjadrenia vo veci žalobcu. Po prepustení z väzby je opätovne nekontaktný, na adrese v Bobreku sa nezdržiava. Dodanie tovaru od žalobcu nepriznal. Vzhľadom na uvedené sa nepodarilo správcovi dane ani formou medzinárodnej výmeny informácií získať od tejto osoby konkrétne vyjadrenie. Ďalšími dôkazmi, ktoré správca dane vykonal bez návrhu daňového subjektu, bola medzinárodná výmena informácií ohľadne výsluchu osôb, ktoré vykonali prepravu repkového oleja podľa predložených faktúr. Z jej výsledku vyplýva, že doprava vykonaná bola (v určitých prípadoch nebolo možné dopravcu vypočuť), avšak dopravcovia, resp. osoby, ktoré priamo dopravu vykonávali, nevedeli uviesť, že tovar, ktorý prepravovali, bol odobratý K. O.. Vo väčšine

případov tvrdili, že tovar odviezli do areálu firmy KOMAGRA v Tychách.

6. Daňový subjekt predložil dôkaz, a to potvrdenie v poľskom jazyku bez uvedenia dátumu, ktorým K. O. mal potvrdiť odber oleja do Poľska podľa konkrétne vymenovaných faktúr v decembri 2013. Podľa fotokópie obálky mal K. O. toto potvrdenie zaslať daňovému subjektu dňa 26.06.2015. Tiež daňový subjekt na výzvu správcu dane zo dňa 20.08.2014 predložil správcovi dane kópie CMR listov, ktoré už boli potvrdené K. O.. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt bol v kontakte so svojim odberateľom, teda nič mu nebránilo, aby uviedol správcovi dane adresu tejto osoby, resp. zabezpečil účasť na pojednávaní. Uvedené sa však nestalo, čím sa samotný daňový subjekt dostal do dôkaznej núdze, pretože dôkaz výsluchom takéhoto svedka mohol byť v jeho prospech. Samotný K. O. nechcel poskytnúť žiadne informácie poľským daňovým úradom ohľadne obchodovania so žalobcom, nepriznal dodanie tovaru od žalobcu, pre finančné úrady Poľska zostal nekontaktný a napriek tomu komunikuje so žalobcom, ktorý taktiež neuvádza kontakt na neho ani iným spôsobom správcovi dane neumožní kontaktovať sa s ním.

7. Správny súd teda v zhode so žalovaným konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie prepravy tovaru dôkazom, v ktorom je potvrdené odberateľom K. O. alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte podľa § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH odberateľovi, a preto mu oslobodenie od dane nepatrí.

8. Námietku žalobkyne, že dôkazy neboli vyhodnotené jednotlivo ani vo vzájomnej súvislosti a skutkový stav bol zistený nesprávne, krajský súd vyhodnotil ako v plnom rozsahu nedôvodnú. Naopak, z vykonaného dokazovania vyplýva, že správca dane sa neuspokojil len s listinnými dôkazmi, ktoré predložil žalobca, ale vykonal dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku aj bez návrhu a všetky dôkazy vyhodnotil riadne, a to jednotlivo a aj vo vzájomnej súvislosti. Nie je pravdivé tvrdenie, že by žalovaný nevyhodnotil CMR listy potvrdené K. O. alebo výpisy z banky či objednávku formou elektronickej pošty. Naopak, žalovaný uviedol, že tieto dôkazy nepreukazujú splnenie podmienky preukázania prevzatia tovaru K. O. v Poľsku. Pokiaľ aj boli dodávateľské faktúry či faktúry za dopravu zaplatené, uvedené nesvedčí o odobratí tovaru odberateľom v Poľsku. Nie je tiež dôvodná námietka, že žalovaný nesprávne posúdil systém posudzovania nákladných CMR listov pri preprave, keď podľa žalobcu CMR list pre dodávateľa (zrejme mal na mysli kópiu pre odosielateľa) nie je povinne potvrdzovaný odberateľom. Takéto tvrdenie je v rozpore s obsahom CMR listov, pretože aj kópia CMR listu pre odosielateľa (copy for sender) obsahuje položku týkajúcu sa odberateľa, ktorú je potrebné vyplniť.

9. Ďalšia námietka sa týkala toho, že správne orgány neakceptovali tvrdenie žalobkyne, že miestom vykládky tovaru bol areál KOMAGRA Tychy v Poľsku. Správny súd k tomu uvádza, že uvedenú skutočnosť správne orgány vôbec nespochybnili, pretože z vykonaného dokazovania vyplýva, že určitý tovar bol prepravený práve tam. Samotná žalobkyňa tvrdila, že odberateľ sa prevzatia tovaru nezúčastnil a neprodukoval žiadne tvrdenie, že by ho pri prevzatí mala zastupovať osoba ním poverená. Naopak, z vážnych listov vyplýva, že tento tovar v areáli firmy KOMAGRA prevzala osoba poverená touto firmou. Bolo teda nesporne preukázané, že tovar prevzala firma KOMAGRA. Žalobkyňa ani len netvrdila, že by jej zamestnanci boli odberateľom poverení na prevzatie tovaru. Krajský súd sa preto stotožnil s takým vyhodnotením dôkazov, že žalobkyňa nepreukázala, že by tovar v areáli firmy KOMAGRA prevzal odberateľ uvedený na faktúrach alebo osoba ním poverená, ako to vyžaduje priamo diktá § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH. Tým však žalobkyňa nepreukázala základnú podmienku na oslobodenie od dodania dane, a to, že tovar v Poľsku (hoci aj v areáli KOMAGRA) prevzal jej odberateľ, resp. osoba ním poverená. Námietka žalobkyne, že toto miesto bolo určené odberateľom v nákladných listoch CMR ako miesto určenia dodávky tovaru, je teda nepodstatná, pretože samotné určenie miesta dodávky nepreukazuje prevzatie tovaru odberateľom v zmysle § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH. Preukazuje len, kde bol tovar vyložený, v danom prípade miestom vykládky tovaru bol areál firmy KOMAGRA. Preto nebolo potrebné vykonávať dokazovanie v tom smere, či skutočne tento tovar do tohto areálu došiel, resp. či sa tam vyložil, naviac keď táto skutková okolnosť nebola ani sporná. Na základe uvedeného krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobkyne, že bolo potrebné doplniť

dokazovanie v tomto smere.

10. Nehodnovnosť potvrdenia K. O. bez uvedenia dátumu v poľskom jazyku vyplýva z hodnotenia všetkých dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, aj jednotlivo. Pritom nehodnovnosť tohto dôkazu nevyplýva len zo zistení správnych orgánov, že tento subjekt sa na uvedenej adrese nezdržiava a že jeho identifikačné číslo DPH už nie je aktuálne. Taktó získaný dôkaz od nekontaktného subjektu, ktorý odmietol poľskému daňovému úradu podať akékoľvek vysvetlenie, ktorý sa na adrese, ktorú uviedol aj v tomto potvrdení, nezdržiava od roku 2008, jeho pobyt nie je známy a k 28.05.2014 mu bola zrušená registrácia pre DPH, a ktorý zaslal potvrdenie dňa 26.06.2015 na poštovú prepravu, nemôže byť podľa názoru krajského súdu považovaný za dôkaz od hodnovnej osoby.

11. Čo sa týka zabezpečenia osobnej účasti svedka O. na ústnom pojednávaní, daňový úrad vykonal všetky potrebné procesné kroky k tomu, aby sám zabezpečil jeho vyjadrenie potrebné na rozhodnutie v merite veci. Vzhľadom na to, že sa jednalo o cudzieho štátneho príslušníka, štandardne využil medzinárodnú výmenu informácií. Z nej bolo zistené, že táto osoba je dlhodobo nekontaktná, najmenej od roku 2008 sa nezdržiava na jedinej známej adrese, že vo výkone väzby odmietla vypovedať, jej vyjadrenie sa nepodarilo správnomu orgánu po vyčerpaní všetkých dostupných procesných možností zabezpečiť. Keďže však samotný daňový subjekt následne (v priebehu daňovej kontroly) predložil správnomu orgánu listinné dôkazy (CMR), ktoré mal mať práve od tohto subjektu, z čoho mohlo vyplývať to, že s ním je v kontakte, nič nebránilo správcovi dane uložiť žalobcovi, aby v prípade, ak tento kontakt má, zabezpečil účasť tejto osoby na ústnom pojednávaní. Uvedené mohlo byť práve v prospech žalobcu, pokiaľ by svedok vypovedal v merite veci. Správca dane teda neuložil žalobkyni povinnosť, aby namiesto správcu dane zabezpečil účasť svedka samotný daňový subjekt. Táto námietka je tak podľa názoru krajského súdu v plnom rozsahu nedôvodná.

12. Čo sa týka námietky porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aj táto námietka je podľa názoru krajského súdu nedôvodná. Naopak, daňový subjekt bol riadne vyzvaný v zmysle tohto ustanovenia na to, aby doplnil už zabezpečené listinné dôkazy, pretože vznikli konkrétne pochybnosti ohľadne ich obsahu, ktoré vo výzve aj uviedol. Uvedené vyplýva z výzvy na predloženie dôkazov zo dňa 20.08.2014, v ktorej bola žalobkyňa zároveň poučená, že na dokladoch predložených kontrole (CMR) potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom v inom členskom štáte nie je uvedené. Jasne bola poučená, že má predložiť všetky dostupné doklady a dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali, že tovar (repkový olej) bol dodaný do iného členského štátu osobe K. O. a že tieto zdaniteľné obchody sú realizované tak, ako je uvedené na faktúrach. Tiež výzva obsahovala § 43 Zákona o DPH, ktorého podmienky bolo potrebné naplniť. V zmysle uvedeného ustanovenia bola tiež vyzvaná, aby podrobne popísala celý priebeh obchodnej spolupráce. Správca dane teda postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, a to v súčinnosti so žalobkyňou, ktorej dal priestor na to, aby pochybnosti správcu dane odstránila.

13. Rovnako je nedôvodná aj námietka, že žalovaný sa nevyjadril k námietke, že daňový subjekt nebol vyzvaný na prerokovanie pripomienok k protokolu o výsledku daňovej kontroly. Protokol bol doručený daňovému subjektu dňa 17.04.2015. Výzvou zo dňa 15.04.2015 bol vyzvaný na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Podaním zo dňa 27.04.2015 sa k protokolu vyjadril elektronicky s tým, že telefonicky dňa 06.05.2015 uviedol, že svoje tvrdenia uvedené vo vyjadrení k zisteniam z protokolu preukáže dôkazom, ktorý zabezpečí z Poľska. Dňa 30.06.2015 skutočne predložil už vyššie uvedené potvrdenie K. O. bez uvedenia dátumu v poľskom jazyku. Na to správca dane vo vyrubovacom konaní požiadal o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne dodatočného preverenia prepravy tovaru na území Poľska. Následne po ukončení medzinárodnej výmeny informácií na ústnom pojednávaní dňa 05.05.2016 boli prerokované pripomienky k protokolu zo dňa 15.04.2015, vrátane dôkazu predloženého daňovým subjektom dňa 30.06.2015. Na tomto pojednávaní bol zhrnutý aj obsah výsledkov medzinárodnej výmeny informácií, ktorý bol vykonaný aj v súvislosti s predloženým dôkazom. To, že skutočne došlo k prerokovaniu pripomienok, vyplýva priamo z tejto zápisnice, a to napríklad aj z vyjadrenia právnej zástupkyne daňového subjektu, ktorá sama uviedla, že prerokovanie pripomienok sa uskutočnilo. Krajský súd k tomu uviedol, že prerokovanie pripomienok sa mohlo uskutočniť až po

ukončení medzinárodnej výmeny informácií, t. j. po doručení poslednej odpovede, ktorá bola doručená 13.04.2016. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vyjadril, že s celým priebehom a výsledkom vyrubovacieho konania bol daňový subjekt oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 05.05.2016 a pokiaľ k prerokovaniu pripomienok k protokolu došlo na tom istom pojednávaní, teda k žiadnemu procesnému pochybeniu nedošlo, a preto ani táto námietka nemôže byť dôvodná.

14. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľka nesúhlasila so záverom krajského súdu, že nebolo preukázané splnenie podmienok oslobodenia od dane z priadnej hodnoty. Sťažovateľka poukazovala na krajským súdom spochybené nákladné listy CMR. Podľa názoru sťažovateľky záver krajského súdu, že CMR obsahuje položku týkajúcu sa príjemcu a z toho vyvodil povinnosť odosielateľa zabezpečiť vyplnenie tejto náležitosti odberateľom, nie je v súlade s Dohovorom 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave.

17. Sťažovateľka naďalej trvala na tom, že žalovaný ako aj krajský súd nepostrehli nedostatky vo vykonaní daňovej kontroly, keď ani jedna žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nesmerovala na spoločnosť KOMAGRA. V tejto spoločnosti bol tovar vyložený a táto spoločnosť bola uvedená aj na vážnych listoch.

18. V sťažnosti sťažovateľka ďalej namietala nedostatočné odôvodnenie vo vzťahu k niektorým dôkazom predloženým žalobkyňou. Podľa názoru sťažovateľky objednávka tovaru obsahovala všetky informácie, ktoré boli pre odosielateľa v danom čase potrebné pre uzavretie obchodu a uskutočnenie prepravy tovaru. Tým, že k zaplateniu tovaru došlo, odberateľ odsúhlasil prijatie určitého druhu tovaru v dohodnutom množstve a za dohodnutú cenu a objednávka tak bola riadne splnená.

19. Podľa názoru sťažovateľky sa krajský súd riadne nevyjadril k obsahovej stránke potvrdenia v poľskom jazyku predloženým sťažovateľkou a svoje závery o nehodnovernosti tohto dôkazu spája len s tým, že K. O. bol nekontaktnou osobou. Ďalej namietala, že podľa Daňového poriadku nevyplýva pre daňový subjekt povinnosť zabezpečiť účasť K. O. na ústnom pojednávaní. Má za to, že uložením takejto povinnosti správca dane porušil základné zásady daňového konania, a táto skutočnosť nebola konštatovaná ani žalovaným a ani krajským súdom.

20. Sťažovateľka ďalej poukázala na zbytočné prietahy v daňovom konaní pri vykonávaní daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní po doručení protokolu z daňovej kontroly. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený dňa 17.04.2015 a až o rok neskôr po výzve sťažovateľky zo dňa 20.04.2016 bola sťažovateľka vyzvaná správcom dane na prerokovanie jej pripomienok k protokolu. Neprimeraným predlžovaním výkonu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania došlo k celkovému predĺženiu daňového konania, a teda aj k nedôvodnému zásahu do práv a oprávnených záujmov sťažovateľky v zmysle všeobecných zásad daňového konania.

21. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 S.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.02.2019 (§ 137 ods. 2 S.s.p.).

23. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume za zdaňovacie obdobie december 2013, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich

uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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 písm. b) zákona o DPH platiteľ je povinný preukázat', že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4 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 preukázat' iným dokladom.

24. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

25. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

26. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

27. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. 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.

28. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

29. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

30. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-273/11 Mecsek - Gabona) 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 dokladov alebo faktúr, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môže brániť správne vyberaniu dane a následne správne fungovaniu spoločného systému DPH. Preto ak platiteľ nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane.

31. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

32. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH. Sťažovateľka predložila správcovi dane CMR listy pre konkrétneho odberateľa K. O., ale uvedené CMR listy neobsahovali podstatnú skutočnosť, a to potvrdenie o prevzatí tovaru v Poľsku. Ani ďalšie listinné dôkazy predložené sťažovateľkou na preukázanie prevzatia tovaru v Poľsku nepreukazujú, že repkový olej bol prevzatý v Poľsku odberateľom K. O. alebo osobou ním poverenou, aby došlo k naplneniu § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH. Kasačný súd poukazuje na to, že pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nie je predloženie listinných dôkazov bez reálneho preukázania nadobudnutia tovaru odberateľom dostatočným dôkazom. Dodacie listy, ktoré boli k faktúram priložené, taktiež nemajú výpovednú hodnotu. Na niektorých sa nenachádza deň ich vystavenia ani dôkaz o tom, že tovar bol prevzatý odberateľom. Pokiaľ niektoré obsahujú pečiatku firmy OPTIMA K. O., uvedené je potom opätovne v rozpore s ďalším tvrdením sťažovateľky, že K. O. nebol pri prevzatí tohto tovaru, keďže tovar sa vyložil v areáli firmy KOMAGRA v Tychách. To, že miestom vykládky tovaru bol areál KOMAGRA Tychy v Poľsku nebolo v konaní sporné. Uvedená skutočnosť bola

potvrdená aj osobami vykonávajúcimi prepravu. Avšak prepravcovia neuviedli, kto bol konkrétnym odberateľom tovaru, či to bol skutočne K. O.. Skutočnosť, že tovar bol dodaný do areálu KOMAGRA, sama o sebe nedokazuje, že tovar prevzal odberateľ K. O. alebo ním poverená osoba. Naopak z vážnych listov vyplýva, že tovar v areáli firmy KOMAGRA prevzala osoba touto firmou poverená. Na základe uvedeného sa kasačný súd stotožnil s názorom krajského súdu ako aj správnych orgánov, že v konaní sťažovateľka nepreukázala, že by bol tovar v areáli firmy KOMAGRA (kde aj bol preukázateľne vyložený) prevzal priamo odberateľ uvedený na faktúrach alebo ním poverená osoba, tak ako to vyžaduje § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH.

33. V záujme zistenia čo najúplnejšieho skutkového stavu vykonali správne orgány aj dokazovanie medzinárodnou výmenou informácií ohľadne osoby K. O.. Z tejto bolo zistené, že jeho osoba je dlhodobo nekontaktná. Od roku 2008 sa na adrese v W. nenachádza a nezdržiava. Bol vo väzbe od 02.05.2014 do 30.11.2014 a odmietol poskytnúť akékoľvek vyjadrenia vo veci sťažovateľky. Dodanie tovaru od sťažovateľky nepriznal. Po prepustení z väzby je opätovne nekontaktný, na adrese v W. sa nezdržiava. Vzhľadom na uvedené je zrejmé, že vyjadrenie K. O. sa nepodarilo správnym orgánom získať ani po vyčerpaní všetkých procesných možností. Vzhľadom na to, že sťažovateľ predložil dňa 30.06.2015 potvrdenie odberateľa K. O. v poľskom jazyku, ktoré mal práve od K. O., ktorý bol pre všetkých nekontaktný, bolo možné sa domnievať, že sťažovateľ má s touto osobou kontakt a mohol by zabezpečiť účasť tejto osoby na ústnom pojednávaní. Osobná účasť K. O. na ústnom pojednávaní by mohla byť práve v prospech sťažovateľky, pretože by vypovedal vo veci. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že správcovi dane nič nebránilo v tom, aby uložil sťažovateľke zabezpečiť účasť K. O. na ústnom pojednávaní.

34. Pokiaľ sťažovateľka namietala dĺžku daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania, tak túto námietku kasačný súd považoval za nedôvodnú. Protokol o výsledku daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený dňa 17.04.2015. Sťažovateľka dňa 27.04.2015 podala vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly. Dňa 30.06.2015 bolo vyjadrenie doplnené o fotokópiu potvrdenie odberateľa K. O. v poľskom jazyku bez uvedenia dátumu, ktorým mal K. O. potvrdiť odber oleja do Poľska podľa konkrétne vymenovaných faktúr v decembri 2013. Vzhľadom na uvedené boli dňa 30.06.2015 zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Poľska. Dňa 14.10.2015 bolo správnemu orgánu doručené z poľskej strany oznámenie o nedodržaní stanovenej 3-mesačnej lehoty na poskytnutie odpovedí. Poľská daňová správa podľa čl. 12 Nariadenia 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH uviedla, že u poľských daňových subjektov stále prebieha kontrola, a preto je predpokladaný termín poskytnutia odpovedí uvedený v prílohách. Posledná odpoveď bola doručená správnemu orgánu dňa 13.04.2016. S celým priebehom a výsledkom vyrubovacieho konania bola sťažovateľka oboznámená dňa 05.05.2016 a následne dňa 16.05.2016 bolo správcovi dane vydané rozhodnutie. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že prerokovanie pripomienok podaných sťažovateľkou sa mohlo uskutočniť až po ukončení medzinárodnej výmeny daňových informácií, to znamená po doručení poslednej odpovede, ktorá bola doručená správnemu orgánu dňa 13.04.2016. V danom prípade nedošlo k umelému, zbytočnému predlžovaniu vyrubovacieho konania, ale medzinárodná výmena daňových informácií bola nutná vzhľadom na predložené námietky sťažovateľky, konkrétne kvôli potvrdeniu K. O. v poľskom jazyku. Správny orgán tak iba reagoval na podané námietky v úmysle zistiť celkový skutkový, skutočný stav veci.

35. K veci kasačný súd dodáva, že K. O. nechcel poskytnúť poľským daňovým úradom žiadne informácie týkajúce sa obchodovania so sťažovateľkou, sám nepriznal dodanie tovaru od sťažovateľky, jeho identifikačné číslo DPH už nie je aktuálne, pre úrady zostal nekontaktný, sama sťažovateľka neuviedla kontakt a ani nezabezpečila účasť K. O. na ústnom pojednávaní a neposkytla správnym orgánom žiadne informácie o tejto osobe. Z predloženého potvrdenia v poľskom jazyku je zrejmé, že tam nie je uvedený dátum potvrdenia odberu tovaru v Poľsku. Z uvedených dôvodov sú závažné pochybnosti o hodnovernosti predložených CMR listov a potvrdenia v poľskom jazyku, a to vzhľadom na osobu K. O.. Záverom kasačný súd konštatuje, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie prepravy tovaru dôkazom, v ktorom je potvrdené odberateľom K. O. alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte podľa § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH, a preto

správne orgány rozhodli správne, keď mu oslobodenie od dane nepriznali.

36. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

37. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

38. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.