

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/24/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200106
Dátum vydania rozhodnutia: 23. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200106.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzana Šabová, PhD. a Prof. JUDr. PhDr. Peter Potásch PhD., v právnej veci žalobcu: H.M.H. - Drevovýroba Kociha, s.r.o., so sídlom Kociha 106, 980 52 Kociha, IČO: 36 464 937, zast.: AK Pekár, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Kukučínova 24, Banská Bystrica, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100157935/2019 zo dňa 14. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/46/2019-106 zo dňa 14. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

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

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) na základe všeobecnej správnej žaloby žalobcu zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/, e/, f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) rozhodnutie žalovaného č. 100157935/2019 zo dňa 14. januára 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101878827/2018 zo dňa 24. septembra 2018 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100157935/2019 zo dňa 14. januára 2019 potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni správcou dane č. 101878827/2018 zo dňa 24. septembra 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 12.707,71 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2014, keď nepriznal nadmerný odpočet v sume 12.554,92 Eur a vyrubil daň v sume 152,79 Eur. Správca dane svoje rozhodnutie založil na záveroch, že žalobca si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období február 2014 pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) z faktúr vystavených pre odberateľov:

- a) SEBI-HASZON Kft., Maďarsko, faktúry č. Z20140018, 20140023, 20140025, 20140027, 20140032 za dodávku tovaru (dosky, foršne, hranoly, laty) v celkovej výške 23.575,20 Eur,
- b) BULLIWOOD Kft., Maďarsko, faktúry č. Z20140021, 20140024, 20140033 za dodávku tovaru (rezivo, dosky, foršne, hranoly, laty, šalovacie dosky) v celkovej výške 13.992,22 Eur,
- c) SODÓ - WELLNA, Kft., Maďarsko, faktúry č. Z20140019, 20140020, 20140022, 20140028, 20140030, 20140031 za dodávku tovaru (hranoly, laty, foršne, dosky, rezivo) v celkovej výške 38.678,86 Eur.

3. Žalobca brojil proti rozhodnutiam daňových orgánov všeobecnou správnu žalobou, v ktorej okrem iného namietal, že rozhodnutie žalovaného nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu a žalovaný (i správca dane) vec nesprávne právne posúdil, keď dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Tvrdil, že splnil podmienky stanovené v § 43 ods. 1 zákona o DPH a preukázal, že dodal tovar nadobúdateľovi, ktorý je platiteľom DPH v inom členskom štáte a zároveň preukázal prepravu, resp. odoslanie tohto tovaru do iného členského štátu, pričom splnenie podmienok preukázal predložením dokladov v zmysle zákona o DPH (§ 43 ods. 5) - faktúrami, CMR - medzinárodnými nákladnými listami, ako aj ďalšími dokladmi - dodacími listami, kúpnyimi zmluvami a vykonanie prepravy potvrdili aj prepravca L.. N. (pre spoločnosti BULLIWOOD Kft. a SEBI-HASZON Kft.) a aj zástupca spoločnosti BULLIWOOD Kft. A SEBI-HASZON Kft. B. J.. Ďalej tvrdil, že nebola spochybnená existencia tovaru, ani platby za tovar, pričom uvedené dôkazy súhlasia s faktúrami, CMR a ostatnými dokladmi, ktoré vytvárajú ucelenú reťaz dôkazov preukazujúcich splnenie podmienok na oslobodenie dodania tovaru od DPH v zmysle zákona o DPH. Žalovaný i správca dane podľa žalobcu nedostatočne zistili skutkový stav, nevykonali žalobcom navrhnuté doplnenie dokazovania a dôkazy v prospech žalobcu ignorovali.

4. Žalobnú námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu, resp. nesprávneho hodnotenia niektorých dôkazov, správny súd vyhodnotil ako dôvodnú. V tejto súvislosti v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobie, podľa ktorého platiteľ je povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane, a teda dodanie do iného členského štátu kópiou faktúry a podľa písm. b/, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou ako poštovým podnikom, kópiou dokladov o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte. Dôvodil, že žalobca predložil ako dôkaz o vyvezení tovaru fakturovaného maďarským odberateľom prepravné doklady (medzinárodné nákladné listy - CMR), podľa ktorých preprava tovaru pre spoločnosti BULLIWOOD Kft. a SEBI-HASZON Kft. bola vykonaná prostredníctvom zmluvného prepravcu L. N.. Žalovaný (ani správca dane) nezaložili svoje rozhodnutie týkajúce sa dodávok tovaru maďarským odberateľom BULLIWOOD Kft. a SEBI-HASZON Kft. Na tom, že žalobcovi takýto doklad určený v § 43 ods. 5 písm. b/ zákona o DPH chýba. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do členského štátu Európskej únie žalobca predložením dokladov nepreukázal s tým, že splnenie týchto podmienok u žalobcu nespočíva len v ich formálnej deklarácii, t. j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Pokiaľ žalovaný vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy v zmysle § 43 ods. 5 písm. b/ zákona o DPH ako formálne, podľa správneho súdu nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil, ak konštatoval, že žalobca predloženými dokladmi stanovenými v § 43 ods. 5 zákona o DPH nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane.

5. Správny súd zastával názor, že žalobca (okrem predložených faktúr) predložením CMR - medzinárodných nákladných listov vyčerpal dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti o dodaní tovaru uvedeného v prepravnom doklade odberateľovi uvedenému v tomto prepravnom doklade (spoločnosti BULLIWOOD Kft., resp. SEBI-HASZON Kft.), t. j. o vyvezení tovaru do iného členského štátu, a teda o splnení podmienok na oslobodenie od platenia DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu. O splnení podmienok na oslobodenie od platenia DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platí, že ak daňovník svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Správca dane v prípade, ak má na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení tejto podmienky, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybniť pravosť CMR) alebo vo svetle judikatúry súdneho dvora musí správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva. Preto nestačí prepravu tovaru od žalobcu do iného členského štátu Európskej únie spochybniť na taký skutkový záver, ako urobil žalovaný (i správca dane), a to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok vyžadovaných zákonom pre uplatnenie si oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovenej podmienky, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho odberateľa, resp. odberateľov.

6. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, že zo svojej rozhodovacej činnosti sú mu známe prípady, kedy správca dane takýto dôkaz o falošnosti CMR získal, keď napr. zistil, že vozidlá uvedené v CMR sú vozidlá, ktorými technicky nebolo možné predmetný deklarovaný tovar prepraviť (napr. pre nedostatok kapacity, nosnosti), alebo sa jednalo o vozidlá vyradené z cestnej premávky, prípadne, že vozidlá boli zachytené v elektronickom mýtnom systéme na úplne odlišnej trase pri preprave tovaru pre iný subjekt, odlišný od odberateľa deklarovaného na faktúre a CMR. Vo vzťahu k vývozu tovaru do Maďarska deklarovaným maďarským odberateľom BULLIWOOD Kft. a SEBI-HASZON Kft. v prípadoch, keď tento vývoz žalobca preukazoval prepravným dokladom - CMR o vykonaní prepravy treťou osobou (dopravcom L. N.), odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nie je podložené vykonaným dokazovaním, pričom v konaní žalobcom predložené CMR (aj keď sa v administratívnom spise nachádzajú v slabo čitateľnej fotokópii) obsahujú predpísané náležitosti, o. i. obsahujú pečiatku a podpis maďarského odberateľa BULLIWOOD Kft., resp. SEBI-HASZON Kft. ako dôkaz o prevzatí tovaru odberateľom deklarovaným na CMR i na preverovanej žalobcom vystavenej faktúre. Žalobcom predložené dôkazy (CMR, dodacie listy, kúpne zmluvy) neboli správcom dane, resp. žalovaným vyhodnotené jednotlivo a ani vo vzájomných súvislostiach. Správca dane poukázal v prvostupňovom rozhodnutí len na to, že L. N. predložený príslušný diel CMR neobsahoval určité náležitosti. Z vykonaného dokazovania však nevyplývali závery o falošnosti žalobcom predložených CMR. Za situácie, keď žalovaný (i správca dane) založil svoje rozhodnutie na nepreukázaní splnenia podmienok stanovených v § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH žalobcom, hoci žalobca predložením zákonom stanovených dokladov svoje dôkazné bremeno zvládol (čo správny súd považoval za dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane), námietkou žalobcu o nesprávnom výklade § 43 ods. 1 zákona o DPH správcom dane sa správny súd už nezaoberal.

7. Pokiaľ žalobca v žalobe vo vzťahu k jednotlivým odberateľom tvrdil, že preukazoval splnenie podmienok stanovených zákonom dokladmi určenými v zákone o DPH a správca dane k nim neprihliadol, resp. nevyhodnotil tieto dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu, správny súd vyhodnotil uvedenú námietku ako dôvodnú, pretože správca dane predložené doklady v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH, konkrétne žalobcom predložené CMR doklady, vyhodnotil ako formálne, tieto neboli vyhodnotené v súlade s ich obsahom. Zákon predloženie takýchto dokladov priamo predpokladá a predložením CMR dokladu je v prípade uvedenom v § 43 ods. 5 písm. b/ zákona o DPH splnená povinnosť preukázať splnenie podmienok na oslobodenie od dane. V prípade, ak CMR obsahuje stanovené náležitosti, nejedná sa o doklady formálne. Nejde o doklady, ktoré môže vyhotoviť výlučne odberateľ alebo výlučne dodávateľ. CMR listina je dokladom o tom, že bola uzatvorená prepravná zmluva medzi odosielateľom a dopravcom, ktorý doklad obsahuje potvrdenie

dopravcu o prevzatí tovaru na prepravu od odosielateľa a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste dodania v inom členskom štáte.

8. Vo vzťahu k odberateľovi SODÓ-WELLNA Kft. správny súd poukázal na to, že napr. k žalobcom predloženej faktúre č. Z20140022 zo dňa 15. februára 2014 žalobca predložil CMR č. 9865936, z ktorého vyplýva, že prepravu tovaru vykonal M. Belán - AUTODOPRAVA a na CMR je potvrdené prevzatie tovaru adresátom SODÓ-WELLNA Kft. (CMR je opatrená pečiatkou a podpisom odberateľa SODÓ-WELLNA Kft. s tým, že pečiatka spoločnosti STAFFERNUM 94 Kft. je prečiarknutá s poznámkou „oprava razítka“). Obdobne je tomu aj u faktúry č. Z20140028 zo dňa 21. februára 2014, CMR č. 9865937. Vyhodnotenie týchto žalobcom predložených dôkazov je podľa názoru správneho súdu vykonané v rozpore s ich obsahom.

9. Správny súd ďalej v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že § 24 ods. 2 Daňového poriadku nie je možné vykladať tak, že správca dane rozhoduje, ktoré zo žalobcom navrhnutých dôkazov vykoná a ktoré nie, resp. vyberie si len niektoré zo žalobcom navrhnutých dôkazov a tieto vykoná. Z § 24 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane, resp. splnenie podmienok na oslobodenie od dane spočíva na daňovníkovi, preto mu zákon priznáva právo predkladať alebo navrhovať v priebehu daňovej kontroly, ako aj v priebehu daňového konania, dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Najmä za situácie, ak správca dane v protokole z daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, môže správca dane vykonanie navrhovaného dôkazu odoprieť len za predpokladu, ak existujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú nevykonanie navrhovaného dôkazu a musí ich v rozhodnutí uviesť. Za takúto skutočnosť odôvodňujúcu odmietnutie navrhovaného dôkazu výsluchom svedka W. Z., ktorý podľa žalobcu vykonával prepravu tovaru pre maďarského odberateľa SODÓ-WELLNA Kft., nemožno podľa správneho súdu považovať skutočnosti uvedené správcom dane, t. j., že žalobca mohol jeho výpoveď navrhnúť skôr (počas daňovej kontroly alebo vo vyjadrení k protokolu) a že správca dane vo vyrubovacom konaní už z technického a časového hľadiska nestihne takýto dôkaz vykonať. V preskúvanom prípade správca dane odmietol vykonať žalobcom navrhnutý dôkaz bez toho, aby uviedol relevantný dôvod na takýto postup (nevykonanie navrhovaného dôkazu) a pokiaľ sa žalovaný s takýmto postupom správcu dane stotožnil, zaťažil konanie vadou, ktorá mala za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného.

10. Ostatné žalobné námietky správny súd vyhodnotil ako nedôvodné a uzavrel, že v ďalšom konaní správca dane buď vykoná žalobcom navrhovaný dôkaz - výsluch svedka W. Z. alebo v prípade, ak takýto dôkaz nevykoná, v novom rozhodnutí uvedie relevantné skutočnosti odôvodňujúce odmietnutie vykonania navrhovaného dôkazu. Následne správca dane opätovne vyhodnotí žalobcom predložené i správcom dane vykonané dôkazy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomných súvislostiach, pričom dôkazy vyhodnotí v súlade s ich obsahom a vo veci opätovne rozhodne. Rozhodnutie pritom odôvodní tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 65 ods. 5 Daňového poriadku, t. j. uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, uvedie, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

11. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 SSP a úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu voči neúspešnému žalovanému.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Žalovaný namietal nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, ktorý nezohľadnil relevantné zistenia žalovaného a ustanovenia Daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Zotrvál na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí, v ktorom dostatočne zdôvodnil a preukázal, že v predmetných obchodných prípadoch nedošlo k zdaniteľným obchodom tak, ako to žalobca tvrdil. Dôvodil, že nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom a ich účtovné zaevidovanie, ale doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V danom prípade podľa žalovaného neboli preukázané podmienky pre oslobodenie od dane (odberatelia, ako aj ich štatutárni zástupcovia sú nekontaktní, za kontrolované zdaňovacie obdobie maďarská spoločnosť nepodala daňové priznanie k DPH a ani súhrnný výkaz, nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, šetrením maďarského správca dane sa u týchto spoločností nepotvrdilo právo nakladania s tovarom ako vlastníka a nepotvrdilo sa ani nadobudnutie prepravných služieb od daňového subjektu L. N., ktorý mal podľa CMR vykonať prepravu tovaru). Je na daňovom subjekte (dodávateľovi), aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená.

14. Ďalej žalovaný poukázal na to, že v zmysle zásady poctivého obchodného styku musí mať štatutárny zástupca vedomosť nielen o činnosti spoločnosti, ale aj o subjektoch, s ktorými obchoduje. Daňový subjekt je povinný preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Dôkazné bremeno je na dodávateľovi tovaru, ktorý musí preukázať splnenie podmienok na oslobodenie od dane, pričom faktúry a ich úhrada nie sú dôkazmi, ktoré by jednoznačne preukazovali, že k dodaniu tovaru došlo, najmä za podmienok sporných zistení týkajúcich sa intrakomunitárnej transakcie u slovenského platiteľa a deklarovaných odberateľov v Maďarsku.

15. Uviedol, že pri nadobudnutí tovaru v rámci Európskej únie, t. j. pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru, nie je pohyb tovaru cez hranice štátov monitorovaný. Preto nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať od dodávateľa tovaru, aby pri dodávke tovaru prijal opatrenia a presvedčil sa, že plnenie, ktoré uskutoční, bude skutočne dodané do iného členského štátu. Žalovaný nesúhlasil s argumentáciou správneho súdu, že odovzdaním tovaru dopravcovi došlo k prechodu daňovej povinnosti na odberateľa. Mal za to, že žalobca nepreukázal prepravu tovaru ním deklarovaným prepravcom maďarskému odberateľovi. Ďalej uviedol, že zákon o DPH v § 43 ods. 5 kogentne ustanovuje zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Preto nestačí iba formálne preukázanie, ale je nutné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníka, čo sa v danom prípade podľa názoru žalovaného nestalo. Navyše v tomto prípade bolo v súvislosti s oslobodením od platenia dane potrebné tiež preukázať, že nadobudnutý tovar bol v Maďarsku aj zdanený, čo preukázané rovnako nebolo. Podľa žalovaného správca dane preukázal, že CMR nie je vierohodný doklad o uskutočnení prepravy a dodaní tovaru do Maďarska.

16. V súvislosti s námietkou správneho súdu ohľadom nevykonania žalobcom navrhovaných dôkazov (výpoveď svedkov) žalovaný uviedol, že správca dane mal skutkový stav zistený dostatočne, pričom v zmysle zásady objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie správca dane nemá absolútnu povinnosť viesť dokazovanie dovedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Zdôraznil, že svedkovia vykonávajúci prepravu nepreukázali vykonanie prepravy predložením dôkazov. Dodal, že z dôvodu hospodárnosti konania správca dane nevykonal ďalšie vypočutie navrhovaných svedkov (napr. B. Z.), nakoľko vo svetle správcou dane získaných dôkazov by to nebolo schopné zvrátiť skutkový a právny názor správcu dane uvedený v jeho rozhodnutí.

17. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti považoval rozsudok správneho súdu za správny a kasačnú sťažnosť žalovaného za nedôvodnú. Súhlasil s názorom správneho súdu, podľa ktorého musí správca dane svoje pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení preukázať, a to tak, že preukáže, že doklady predložené žalobcom boli falošné alebo žalobca bol súčasťou daňového podvodu, o ktorom vedel alebo musel vedieť. Poukázal na to, že všetky maďarské spoločnosti si dostatočne preveril a zároveň v tomto smere prijal všetky rozumné opatrenia. Pred začatím obchodovania s konkrétnym

odberateľom skontroloval, či má platnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty (IČ DPH) a skontroloval tiež výpisy týchto subjektov v maďarskom obchodnom registri.

III.

Posúdenie kasačného súdu

18. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná.

20. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zrušil v úvode tohto rozsudku opísané rozhodnutia daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie február 2014.

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

22. 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 alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a

b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

23. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH 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.

24. Podľa § 72 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v inom členskom štáte, keď je osobou povinnou platiť daň príjemca tovaru alebo služby, a to aj, ak je dodanie tovaru alebo služby oslobodené od dane.

25. 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.

26. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

27. 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.

28. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

32. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

33. Žalovaný vo vzťahu ku kasačnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP nesúhlasil so závermi správneho súdu a mal za to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keďže predložené CMR doklady nie sú dôveryhodné.

34. Podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g/ až i/ sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

35. S ohľadom na uvedené skutočnosti považoval kasačný súd uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sa v žiadnom smere nepretínajú s argumentáciou správneho súdu ohľadne dôvodov, pre ktoré považoval závery daňových orgánov za nesprávne a ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať. Žalovaný sa obmedzil len na reprodukciu argumentácie z preskúmaného rozhodnutia a z vyjadrenia k správnej žalobe.

36. Vo vzťahu k tvrdeniu, že predložené doklady nie sú hodnoverné, správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku (body 41 a 42) žalovanému skutočne rozsiahlym spôsobom vysvetlil dôvody, pre ktoré na spochybnenie žalobcom predložených dokladov nepostačuje len konštatovanie daňových orgánov o ich nedôveryhodnosti, ale relevantné pochybnosti daňových orgánov musia rezultovať z vykonaného dokazovania. V tejto súvislosti správny súd daňovým orgánom správne vytkol, že ich konštatovanie týkajúce sa CMR dokladov prezentovaných žalobcom na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu nebolo podložené žiadnym relevantným dôkazným prostriedkom.

37. V prejednávanej veci bola pre správne posúdenie kľúčovou otázkou, či žalobca uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu dodaniu tovaru do iného členského štátu.

38. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03. septembra 2019: „Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom.“

39. Daňový subjekt unesie dôkazné bremeno v prípade, ak správcovi dane predloží relevantné doklady, ktoré zároveň zodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Tak tomu podľa názoru kasačného súdu bolo aj v prejednanom prípade, keď žalobca okrem iných relevantných daňových a účtovných dokladov daňovým orgánom predložil aj CMR nákladné listy. Údaje vyplývajúce z predložených dokladov následne potvrdil aj subjekt, ktorý uskutočnil prepravu tovaru do iného členského štátu a správcovi dane sa v priebehu daňového konania nepodarilo získať dôkaz, ktorým by jednoznačne vyvrátil tvrdenia žalobcu.

40. Žalovaný ani vo vzťahu k druhej podstatnej námietke týkajúcej sa návrhov na vykonanie dokazovania neponúkol žiadne právne úvahy, pre ktoré považuje závery správneho súdu za nesprávne. V tomto kontexte iba tvrdil, že svedkovia vykonávajúci prepravu vykonanie prepravy nepreukázali predložením dôkazov. Správny súd vo vzťahu k výsluchu svedka W.. Z., ktorý mal zabezpečovať prepravu tovaru pre spoločnosť SODÓ-WELLNA Kft., reagoval najmä v bode 43. odôvodnenia napadnutého rozsudku, keď akcentoval konkrétne skutočnosti, pre ktoré považoval závery daňových orgánov za nezákonné. Žalovaný vo vzťahu k predostretej argumentácii správneho súdu týkajúcej sa výsluchu prepravcu okrem všeobecnej argumentácie ohľadne dokazovania v daňovom konaní nič konkrétne nenamietal. Navyše, uvedené tvrdenie žalovaného, že prepravcovia vykonajú prepravu

nepreukázali, nemôže obstať, keďže ako správny súd správne poznamenal, žalobca navrhoval výsluch jedného z prepravcov, ktorý mali zabezpečovať spornú prepravu tovaru do iného členského štátu.

41. Kasačný súd sa síce stotožnil s opakovaným tvrdením daňových orgánov, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý zároveň určuje, ktorý dôkazný prostriedok vykoná. Žalobca však navrhovaným výsluchom jedného z prepravcov mienil podporiť svoje tvrdenia a odstrániť pochybnosti správcu dane ohľadne prepravy tovaru do iného členského štátu. Kasačný súd preto nad rámec sťažnostných bodov dodáva, že pokiaľ daňové orgány spochybňujú žalobcom predložené CMR doklady (napríklad z dôvodu ich obsahových nedostatkov alebo nezrovnalostí), mali by mu aj umožniť uniesť dôkazné bremeno v tomto smere, alebo ponúknuť relevantné dôvody, pre ktoré je navrhované dokazovanie neopodstatnené.

IV.

Záver

42. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

43. Vychádzal pritom aj zo záverov obsiahnutých v skôr vydaných rozhodnutiach kasačného súdu vo veci žalobcu na základe tej istej daňovej kontroly v iných zdaňovacích obdobiach roku 2014, a to pod sp. zn. 4Sžfk/24/2020 zo dňa 24. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie marec 2014), sp. zn. 5Sžfk/25/2020 zo dňa 24. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2014) a sp. zn. 3Sžfk/23/2020 zo dňa 24. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie jún 2014).

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

45. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

