

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/32/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200306
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6021200306.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a JUDr. Evy Vékonyovej, v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): H.M.H. - Drevovýroba Kociha, s.r.o., Kociha 106, 980 52 Kociha, IČO: 36 464 937, právne zastúpený AK Pekár s.r.o., so sídlom Kukučínova 24, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 233 940, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100843464/2021 zo 17. mája 2021 a č. 100843867/2021 zo 17. mája 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 73S/30/2021-84 z 20. júla 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

Administratívne konanie vo veci sp. zn. 73S/30/2021

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu ako u platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100675030/2017 z 21. apríla 2017.

2. Správca dane rozhodnutím č. 100140645/2021 z 28. januára 2021 určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 745,75 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012. Správca dane znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 zo sumy 32 559,67 Eur na sumu 31 813,92 Eur.

3. Žalobca v zdaňovacom období jún 2012 deklaroval dodanie tovaru pre odberateľa v inom členskom štáte MÁRTON HOLZ KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KOTLÁTOLT, 1157 BUDAPEST, NYÍRPALOTA ÚT 5. FSZ 2, IČ DPH: HU23767506 (ďalej aj len „MÁRTON HOLZ Kft.“), na základe faktúry č. Z20120097 z 27. júna 2012. Predmetom dodania malo byť stavebné rezivo a prepravcom tovaru mala byť spoločnosť PIPE TRANSZ Kft., 2255 Szentlorinckáta, Rózsa u. 12, IČ DPH: HU23074242 (ďalej aj len „PIPE TRANSZ Kft.“).

4. Žalovaný v potvrdzujúcom rozhodnutí č. 100843464/2021 zo 17. mája 2021 zhodne so správcom dane dospel k záveru, že žalobca nespĺnil podmienky oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“). Dodanie tovaru sa nepotvrdilo u maďarského odberateľa MÁRTON HOLZ Kft. a nepotvrdila sa preprava tovaru k odberateľovi spoločnosťou PIPE TRANSZ Kft. Správca dane uviedol, že boli zistené také skutočnosti, ktoré spochybnili deklarované dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi v inom členskom štáte. Žalobca síce predložil listinné dôkazy, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v

nich uvedené, avšak preverovaním sa tvrdenie daňového subjektu deklarované v listinných dôkazoch nepotvrdilo, pretože nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarskému odberateľovi uvedenému na faktúre, ani tá skutočnosť, že maďarský odberateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako s vlastným. Žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne odovzdanie tovaru tak, ako to bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch, čím nezvládol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

Administratívne konanie vo veci sp. zn. 74S/29/2021

5. Správca dane rozhodnutím č. 100145429/2021 z 28. januára 2021 určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu 775,35 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012. Správca dane znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 zo sumy 5 380,97 Eur na sumu 4 605,62 Eur.

6. Žalobca v zdaňovacom období október 2012 deklaroval dodanie tovaru pre odberateľa v inom členskom štáte MÁRTON HOLZ Kft. na základe faktúry č. Z20120182 zo dňa 09.10.2012. Predmetom dodania malo byť stavebné rezivo a prepravcom tovaru mala byť spoločnosť 19th- WOOD, s.r.o., Biskupická 4, 986 01 Filákov, IČO: 44 908 431 (ďalej aj len „19th- WOOD, s.r.o.“).

7. Žalovaný v potvrdzujúcom rozhodnutí č. 100843867/2021 zo 17. mája 2021 zhodne so správcom dane dospel k záveru, že žalobca nesplnil podmienky oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“). Dodanie tovaru sa nepotvrdilo u maďarského odberateľa MÁRTON HOLZ Kft. a nepotvrdila sa preprava tovaru k odberateľovi spoločnosťou 19th-WOOD, s.r.o. Správca dane uviedol, že boli zistené také skutočnosti, ktoré spochybňujú deklarované dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi v inom členskom štáte. Žalobca síce predložil listinné dôkazy, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak preverovaním sa tvrdenie daňového subjektu deklarované v listinných dôkazoch nepotvrdilo, pretože nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarskému odberateľovi uvedenému na faktúre, ani tá skutočnosť, že maďarský odberateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako s vlastným. Žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne odovzdanie tovaru tak, ako to bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch, čím nezvládol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

8. Proti rozhodnutiam žalovaného podal žalobca správne žaloby na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“), a domáhal sa preskúmania zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí správcu dane, týkajúcich sa zdaňovacích období jún 2012 a október 2012, a žiadal, aby správny súd tieto rozhodnutia zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

9. Uznesením č. k. 73S/30/2021-73 z 27. mája 2022 správny súd spojil na spoločné konanie veci vedené pod sp. zn. 73S/30/2021 (správnou žalobou napadnuté rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia jún 2012) a sp. zn. 74S/29/2021 (správnou žalobou napadnuté rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia október 2012) s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou sp. zn. 73S/30/2021, obe žaloby následne správny súd zamietol a žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

10. Žalobca uviedol, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu je nepostačujúce pre riadne zistenie veci a skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu.

11. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že žalobca ďalej všeobecne uviedol, že nesúhlasí so záverom rozhodnutí, že nepreukázal intrakomunitárne dodanie tovaru pre spoločnosť MÁRTON HOLZ Kft., nakoľko predložil všetky doklady, ktoré od neho vyžaduje zákon o DPH a intrakomunitárne dodanie vyplýva aj z výpovedí svedkov a ostatných dôkazov vykonaných v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní. Takto formulovaná žalobná námietka bola podľa správneho súdu len všeobecným vyjadrením nesúhlasu so závermi preskúmaných rozhodnutí. Z preskúmaných rozhodnutí je zrejmé, aké dôkazy boli vykonané, aké skutkové zistenia vyvodili daňové orgány z vykonaných dôkazov, ako vyhodnotili vykonané dôkazy a na základe akých úvah dospeli k záveru, že neboli splnené podmienky pre oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu. Tieto závery žalobca takto prednesenou žalobnou námietkou konkrétne nerozporuje, pretože žalobná námietka neobsahovala skutkovú a právnu argumentáciu, v ktorej by žalobca konkrétne namietal nesprávnosť a nezákonnosť záverov daňových orgánov (aké dôkazy boli nesprávne vyhodnotené, z akého dôkazu

vyplýva iné zistenie ako vyvodili daňové orgány, ktorý z dôkazov a prečo bol nesprávne vyhodnotený a pod.).

12. Správny súd ďalej uviedol, že z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ DPH (v tomto prípade žalobca) je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu nadobúdateľovi/odberateľovi, ktorým je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte. Za týmto účelom je platiteľ DPH povinný predložiť faktúry a aj doklady o tom, že tovar bol odoslaný alebo dodaný do iného členského štátu. Daňové orgány sú oprávnené aj povinné overiť splnenie podmienok pre oslobodené dodanie, čo aj v tejto veci uskutočnili. Daňové orgány preverili dodanie tovaru maďarskému odberateľovi žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií a maďarskou daňovou správou bolo oznámené, že maďarský daňovník MÁRTON HOLZ Kft., je nekontaktný, nedostavil sa pred správcu dane, maďarský správca dane nemal k dispozícii žiadnu dokumentáciu, spoločnosť už bola v procese likvidácie. Spoločnosť v daňovom priznaní za 1., 2. a 3. štvrtrok 2012 priznala intrakomunitárne nadobudnutia, ale nepredložila žiadne doklady, teda nebolo potvrdené, že by mohlo ísť o nadobudnutie tovaru od žalobcu. Bola preverená preprava u spoločnosti 19th- WOOD, s.r.o. a u spoločnosti PIPE-TRANSZ Kft., pričom spoločnosť 19th-WOOD, s.r.o. nemala faktúry ani iné doklady k deklarovanej preprave, spoločnosť PIPE-TRANSZ Kft. bola nekontaktná, maďarská daňová správa nepotvrdila uskutočnenie prepravy touto spoločnosťou. Z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., daňové orgány zistili, že v dňoch, ktoré mali zodpovedať dodaniu tovaru deklarovanej odberateľovi podľa vystavených faktúr, nebol zaznamenaný pohyb vozidiel na trasách deklarovanej v CMR dokladoch. CMR doklady neboli úplné - v kolónke identifikujúcej miesto, kde mal byť tovar dodaný, je uvedené len : Vác (zdaňovacie obdobie jún 2012) a Miskolc, Maďarsko (zdaňovacie obdobie október 2012), bez konkrétnej adresy, na ktorej mal byť tovar vyložený. CMR doklady tak neobsahovali všetky požadované náležitosti, navyše na CMR doklade preukazujúcom dodanie tovaru v mesiaci jún 2012 nie je ani potvrdenie prijatia tovaru odberateľom (CMR je bez podpisu, príp. pečiatky). Nepreukázala sa ani spojitosť všeobecne uvedených miest dodania tovaru s deklarovanej odberateľom. Žalobca nebol v priamom kontakte s deklarovanej odberateľom, nikoho zo spoločnosti deklarovanej odberateľa nepoznal, s nikým za túto spoločnosť nejednal, spoľahol sa na osobu Gergő Hajdu (konateľ 19th-WOOD, s.r.o.), ktorý ale nemal splnomocnenie za spoločnosť deklarovanej dodávateľa konať, dokonca konateľ žalobcu Miroslav Maďar vypovedal, že si mysleli, že tovar vozia pre spoločnosť, ktorú má pán Hajdu v Maďarsku. Deklarovanej odberateľ nezasielal objednávky priamo žalobcovi, nerobil ani úhrady priamo žalobcovi, zamestnanci žalobcu neuviedli žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovanom dodaní tovaru. Žalobca predkladal čestné vyhlásenia, ktoré sú v daňovej kontrole a vyrubovacím konaní nepoužiteľnými dôkazmi (viď. aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011) a ich obsah sa ani nepreukázal (napr. vodič I. M. neuviedol dni, v ktorých mala byť preprava vykonaná a pod.). Z uvedených dôvodov, najmä pre neúplnosť CMR dokladov, považuje preto správny súd prejednávanej vec za vec odlišnú od veci, na ktorú poukazuje žalobca (sp. zn. 23S/48/2019). V prejednávanej veci daňové orgány spochybnili doklady predložené žalobcom relevantným spôsobom. Podstatné pre spochybnenie žalobcom deklarovanej dodania tovaru pritom je, že ani doklady o preprave - CMR nie sú vypísané úplne, teda neobsahujú všetky požadované náležitosti a preprava deklarovaná na CMR dokladoch sa nepotvrdila ani preverením v elektronickom mýtnom systéme.

13. Daňové orgány konkrétne a podrobne vyhodnotili informácie poskytnuté maďarskou daňovou správou o deklarovanom odberateľovi, ako aj čestné vyhlásenia a vyjadrenia, ktoré žalobca v konaní predložil, a žalobca voči týmto záverom daňových orgánov, na základe ktorých dospeli k tomu, že neboli splnené podmienky pre oslobodené dodanie tovaru, nič konkrétne nenamieta, teda neuvádza konkrétne žalobné námietky so skutkovou a právnou argumentáciou, prečo by tieto závery nemohli obstáť.

14. Správca dane preveril žalobcom deklarované dodanie tovaru, vykonal dôkazy, uviedol aké skutočnosti/zistenia vyvodil z vykonaného dokazovania, vyhodnotil ich jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a uviedol k akým skutkovým zisteniam dospel - prečo sú spochybnené žalobcom deklarované dodania tovaru na faktúrach a CMR dokladoch. Závery preskúmaných rozhodnutí považuje správny súd v medziach žalobných bodov prednesených v správnych žalobách za logické, preskúmateľné a správne. Daňové orgány spochybnili žalobcom predložené dôkazy, preto sa dôkazná povinnosť presunula na žalobcu. Žalobca opäť predložil dôkazy - čestné vyhlásenia a návrhy na vykonanie výsluchov svedkov. Následne správca dane vykonal a vyhodnotil aj tieto dôkazy so záverom, že ani týmto dôkazmi žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodené dodanie a nevyvrátil pochybnosti správcu dane. Daňové orgány nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že žalobca vedel alebo mal vedieť o podvodnom konaní svojho odberateľa alebo že došlo k zneužitiu práva, preto dôkazné bremeno daňové orgány nezaťažovalo.

15. Správny súd sa podrobne vysporiadal so všetkými výpoveďami v konaní a zdôraznil, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt a dokazovanie zo strany daňových orgánov slúži na následnú verifikáciu toho, či tvrdenia prednesené daňovým subjektom v rámci preukazovania splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre nárok na odpočítanie dane sú pravdivé. Ďalej sa správny súd rozsiahol venoval problematike prenesenia dôkazného bremena.

16. Rozhodnutia žalovaného a správca dane nie sú, podľa názoru správneho súdu, zmätočné a vnútorne rozporné vo vzťahu k skutočnostiam týkajúcim sa prepravy. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že Národná diaľničná spoločnosť a.s. v odpovediach oznámila, že v elektronickom mýtnom systéme sú zaznamenané motorové vozidlá - majú mýtny záznam (tie motorové vozidlá, ktorých pohyb žiadal správca dane preveriť) a záznam o pohybe týchto vozidiel po vymedzených úsekoch ciest bol uvedený na predloženej CD nosiči. Správca dane teda reprodukoval odpoveď Národnej diaľničnej spoločnosti a.s., keď uviedol, že v elektronickom mýtnom systéme sú zaznamenané motorové vozidlá, ktorými bola deklarovaná preprava na CMR pre odberateľov do Maďarska. Z toho vyplýva, že Národná diaľničná spoločnosť a.s. uviedla, že motorové vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré na identifikáciu uviedol správca dane, mali mýtny záznam v období roka 2012 a Národná diaľničná spoločnosť a.s. predložila CD nosič s konkrétnymi záznamami, z ktorého správca dane zistil, že záznamy v dňoch, kedy bolo deklarované dodanie tovaru, na CD nosiči neboli uvedené. Z toho správca dane a aj žalovaný vyvodili, že pri tých deklarovaných dodaniach tovaru, pri ktorých daňové orgány neuznali preukázanie splnenia podmienok pre oslobodené dodanie, nebola preprava preukázaná, teda že v konkrétne dotknuté dni na CD nosiči neboli uvedené mýtné záznamy. Tieto závery daňových orgánov žalobca nenapáda konkrétnymi žalobnými námietkami, neuvádza prečo by vyvodenie skutkových zistení z tohto dôkazu nemalo obstať (napríklad, že vyvodené skutkové zistenie nie je pravdivé, lebo mýtny záznam na CD nosiči je v deň deklarovaného dodania tovaru uvedený a pod.).

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správca dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ v prvom kasačnom bode namietal, že správny súd aplikoval v prejedávanej veci nesprávnu právnu normu, a to ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v čase vyhlásenia rozsudku, a nie v čase uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru. Uvedené je podľa sťažovateľa zrejme z ods. 74 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Napadnutý rozsudok je podľa sťažovateľa v dôsledku aplikácie nesprávnej právnej normy zmätočný a nepreskúmateľný, čím došlo k porušeniu práva sťažovateľa na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/68/2020 zo dňa 18. novembra 2021 a jeho ods. 45.

19. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správny súd napriek doloženiu dokladov o uskutočnení intrakomunitárneho dodania tovaru sťažovateľom v zdaňovacom období jún a október 2012, mal za to, že neboli splnené podmienky, aby bolo sťažovateľovi priznané oslobodenie od DPH v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, hoci žalovaný, ani správca dane nepreukázali zneužitie práva na oslobodenie od DPH zo strany sťažovateľa, či účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Podľa názoru sťažovateľa spočíva nesprávnosť právneho posúdenia v tom, že v prípade ak daňový subjekt predloží doklady podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, unesie svoje dôkazné bremeno v otázke vzniku nároku na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. V takomto prípade dochádza k prenosu dôkazného bremena na správca dane, ktorý je povinný preukázať zneužitie práva daňového subjektu na oslobodenie od DPH, resp., že žalobca vedel alebo mal vedieť o existencii daňového podvodu na strane iného účastníka obchodného reťazca. Na podporu uvedeného záveru sťažovateľ odkázal do pozornosti kasačného súdu rozhodnutia Najvyššieho súdu SR (3Sžfk/23/2020, 4Sžfk/24/2020, 5Sžfk/25/2020).

20. Ďalej sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019 a mal za to, že správny súd postupoval v rozpore s citovaným rozsudkom, keďže správcom dane resp. žalovaným neboli v daňovom konaní zabezpečené a vykonané dôkazy, ktoré by spochybnili nárok žalobcu na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a ktoré by zároveň mali minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom.

21. Záverom sťažovateľ zdôraznil povinnosť správca dane preukázať, že daňový subjekt vedel, alebo mal vedieť o podvodnom konaní iných členov obchodného reťazca vyplýva z judikatúry Súdneho dvora

EÚ, Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veciach C-277/14, C-324/11 a v spojených veciach C- 80/11 a C - 142/11.

22. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

24. Kasačný súd za nosné vyhodnotil vysporiadanie sa s dvomi nasledovnými kľúčovými právnymi otázkami, a to, či správny súd na vec aplikoval ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH v účinnom a správnom znení a zároveň či sťažovateľ v predmetnej veci uniesol svoje dôkazné bremeno a preukázal podmienky uplatneného práva na oslobodenie dodania od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

25. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2012 do 30.09.2012 (v znení účinnom v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, zdaňovacie obdobie jún 2012): „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.“

26. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.10.2012 do 31.12.2012 (v znení účinnom v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, zdaňovacie obdobie október 2012): „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.“

27. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.07.2022 do 31.12.2022 (v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozsudku): „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.“

28. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH [v znení účinnom od 01.01.2012 do 30.09.2012] „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.“

29. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH [v znení účinnom od 01.10.2012 do 31.12.2012]: „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.“

K námietke aplikácie neúčinnnej normy správnym súdom

30. Úvodom kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal nesprávne uvedenie a aplikáciu § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2022 v napadnutom rozsudku, keď na tento mali byť aplikované § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012, alternatívne do 31. decembra 2012 (teda v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov). S odkazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 68/2020 zo dňa 18. novembra 2021 sťažovateľ argumentoval, že ide o dôvod pre zrušenie napadnutého rozsudku.

31. Kasačný súd si je vedomý rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 68/2020 zo dňa 18. novembra 2021 a jeho argumentácie týkajúcej sa významu vady nesprávnej citácie právneho predpisu v rozsudkoch správneho súdu. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že neskoršia rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky tento právny názor upresnila a ustálila sa na názore, že „nesprávna citácia právneho predpisu, resp. normatívnej právnej vety je dôvodom na zrušenie rozsudku správneho súdu len vtedy, ak (i) je jednou z okolností zakladajúcich celkovú nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozsudku správneho súdu v miere zasahujúcej do práva účastníka konania na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) alebo v situácii, (ii) ak z celého odôvodnenia a výroku rozsudku správneho súdu je zrejmé, že správny súd nepochybil len pri citácii právnych predpisov, ale vec aj rozhodol podľa právnej normy (na vec aplikoval), ktorá sa na prípad nevzťahovala (napr. z dôvodu neúčinnosti)“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 101/2020 zo dňa 27. septembra 2023, bod 82; obdobne tiež rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 33/2021 zo dňa 25. júla 2023, bod 79 či sp. zn. 4 Sfk 10/2021 zo dňa 21. septembra 2022, bod 62). V intenciách vyššie uvedeného preto kasačný súd posudzoval aj ďalšiu sťažnostnú námietku sťažovateľky.

32. Kasačný súd konštatuje, že v napadnutom rozsudku, konkrétne v bode 74, sa správny súd skutočne dopustil citácie nesprávnej normy. Na vec bol totiž aplikovateľný § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012, pričom správny súd odcitoval § 43 ods. 1 a 5 v znení účinnom do 30. júna 2022 (teda v čase vyhlásenia napadnutého rozsudku). Kasačný súd preto ďalej skúmal, či ide len o chybu v písaní alebo o vadu s potenciálom na zrušenie napadnutého rozsudku.

33. Z hľadiska § 43 ods. 1 zákona o DPH kasačný súd konštatuje, že toto obsahuje vymedzenie podmienok oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní. V porovnaní § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012 s § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2022 došlo k zmene len v časti podmienky statusu nadobúdateľa tovaru v zahraničí. Zatiaľ čo z pohľadu § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012 bolo podstatné, či nadobúdateľ tovaru v zahraničí je „osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte“ v prípade § 43 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2022 bolo podstatné, či nadobúdateľom je zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, pričom je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

34. Kasačný súd dáva do pozornosti, že hoci správny súd v bode 74 nesprávne odcitoval § 43 ods. 1 zákona o DPH, v bode 81 a ďalších napadnutého rozsudku (v časti, ktorej odôvodňuje aplikáciu § 43 zákona o DPH na prípad sťažovateľky) uviedol: „Z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ DPH (v tomto prípade žalobca) je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu nadobúdateľovi/odberateľovi, ktorým je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte...“ Napriek nesprávnej citácii preto správny súd ďalej v napadnutom rozsudku posudzoval splnenie podmienky nadobudnutia tovaru osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte podľa podmienok ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012 (teda v správnom znení). Túto podmienku pritom správny súd spochybňoval práve na fakticky spochybnenej identite nadobúdateľa. V argumentácii správneho súdu nemožno nájsť ani zmienku o tom, že by sťažovateľke vyčítal niektorú zo zmien, ktoré nastali v § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2022 (oznámenie identifikačného čísla, špecifické postavenie zdaniteľných/nezdaniteľných osôb a pod.).

35. Ako však vyplýva z rozhodnutia správneho súdu, pre správny, ako aj kasačný súd je pre posúdenie rozhodujúce spochybnenie podmienky fyzickej prepravy/odoslania tovaru do zahraničia pri intrakomunitárnom dodaní (vyvrátenie údajov obsiahnutých na CMR dokladoch sťažovateľa na základe dokazovania vykonaného správcom dane a žalovaným). Táto podmienka je pritom v § 43 ods. 1 zákona o DPH v oboch zneniach v podstatnom rovnaká.

36. Kasačný súd preto po zohľadnení vyššie uvedeného konštatuje, že v napadnutom rozsudku nejde o prípad aplikácie právneho predpisu v neúčinnom znení (nesprávneho právneho posúdenia veci), keďže z celkového odôvodnenia správneho súdu je zrejmé, že tento pracoval (na prípad aplikoval) s právnou normou v správnom znení a voči sťažovateľke nevyvodzoval nepriaznivé následky z neskorších zmien § 43 ods. 1 zákona o DPH. Napadnutý rozsudok sa kvôli tejto vade ani nestáva celkovo nepreskúmateľný či nezrozumiteľný.

37. Sťažovateľ ďalej namietal taktiež nesprávnu citáciu § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2022. V tejto spojitosti kasačný súd konštatuje, že ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v oboch účinných zneniach upravujú doklady (a ich náležitosti), ktoré bol sťažovateľ povinný predložiť na preukázanie nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. V súvislosti s týmto kasačným bodom považuje kasačný súd za dôležité poznamenať, že v napadnutom rozsudku správneho súdu absentuje bod, v ktorom by sa správny súd bližšie tomuto ustanoveniu venoval, resp. sa venoval výkladu náležitostí dokladov podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH.

38. Obdobne ako už kasačný súd v minulosti uviedol vo veci totožných účastníkov konania, len v inom posudzovanom zdaňovacom období sp. zn. 3Sfk/32/2023 z 25. apríla 2024 „na druhej strane kasačný súd uznáva, že jedným z dôvodov, prečo podľa názoru správneho súdu došlo k spochybneniu podmienky fyzickej prepravy/odoslania tovaru do zahraničia pri intrakomunitárnom dodaní v predmetnej veci mal byť aj nedostatok náležitostí predložených dokladov CMR. V tomto smere však nemožno opomínať, že správny súd nezaložil svoje rozhodnutie len na názore o neúplnosti CMR dokladov, ale aj na skutočnosti, že vykonaným dokazovaním (najmä prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s.) sa nepreukázala pravdivosť údajov uvedených na predložených dokladoch CMR (bez ohľadu na ich úplnosť).“ Práve táto druhá argumentácia správneho súdu bola pritom dominantná v napadnutom rozsudku (body 82 a ďalšie napadnutého rozsudku). Preto, ak by aj kasačný súd uznal, že na predmetnú vec správny súd naozaj aplikoval § 43 ods. 5 zákona o DPH v nesprávnom znení, v dôsledku čoho spochybnil úplnosť CMR dokladov, toto nesprávne právne posúdenie by sa týkalo len čiastkovej právnej otázky, na ktorej napadnutý rozsudok nestál výhradne. Jedná sa teda o takú právnu otázku, ktorej riešenie nie je spôsobilé ovplyvniť výsledok súdneho konania a ani celkovú zrozumiteľnosť nosného dôvodu nepriznania uplatneného práva na oslobodenie od dane pri deklarovanom intrakomunitárnom dodaní do Maďarska v predmetnej veci.

39. Kasačný súd v súvislosti s týmto sťažnostným bodom uvádza, že nepovažuje za účelné zrušovať napadnutý rozsudok správneho súdu len z dôvodu, aby sa v ďalšom konaní upresnila formulácia citácie právneho predpisu, a to bez zásadného vplyvu na samotné posúdenie predmetnej veci a bez možnosti zmeniť konečný výsledok súdneho konania.

K namietanému (ne)uneseniu dôkazného bremena v daňovom konaní

40. V súvislosti s nastolenou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane, (ii) formálnych podmienok priznania oslobodenia od dane, (iii) odopretím nároku na oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na oslobodenie od dane z dôvodu zneužitia práva.

41. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa čl. 138 ods. 1 a čl. 139 ods. 1 je, že (i) právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na nadobúdateľa, (ii) dodávateľ preukázal, že tovar bol odoslaný alebo prepravený (predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu a ten istý tovar v dôsledku odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu začatia odoslania alebo prepravy, (iii) dodanie nebolo vykonané pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva nepodliehajú DPH podľa čl. 3 ods. 1 Smernice (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, body 18 a 19). Ide teda o podmienky (i) statusu - postavenia zdaniteľných osôb, (ii) prechodu práva nakladať s vecou ako vlastník a (iii) fyzického premiestnenia tovaru z jedného do druhého členského štátu, ktoré nemožno rozširovať (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, bod 20). Tieto východiská a materiálne podmienky sú následne premietnuté vnútroštátnym zákonodarcom v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) zdaniteľných osôb, identita nadobúdateľa,

resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, bod 24; obdobne pri odpočítaní DPH vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

42. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (obdobne v prípade odpočítania DPH rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, bod 28; obdobne v prípade odpočítania DPH vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, body 28, 36 a 37; obdobne v prípade odpočítania DPH vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

43. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd zdôrazňuje, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na oslobodenie zo sporných obchodov sťažovateľky od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012, ako aj do 31. decembra 2012 bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom vo vzťahu k preukázaniu (i) odoslania/prepravy tovaru do iného členského štátu a jeho fyzického opustenia územia Slovenskej republiky a (ii) identity nadobúdateľa/odberateľa deklarovaných tovarov. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a sťažovateľ argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že tovary boli dodané deklarovanému nadobúdateľovi/odberateľovi v inom členskom štáte (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na oslobodenie od dane - dodanie tovaru osobe so statusom zdaniteľnej osoby v zahraničí, resp. nezdaniteľnej právnickej osobe, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva podliehajú DPH.

44. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie dáva kasačný súd do pozornosti, že členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH, oslobodenie od DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

45. Ľahká zneužívateľnosť práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 31, ako aj obdobne rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok - daňové oprávnenie uznané (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019,

body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

46. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

47. Zákonodarcu vo vzťahu k preukazovaniu splnenia podmienok oslobodenia od dane ustanovuje okruh dôkazov identifikovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2012. „Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu... Keď daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Vykonaným dokazovaním musí správca dane vyvrátiť daňovým subjektom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane alebo ... musí správca dane preukázať, že posudzovaná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženého daňovým podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 31).

48. Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017 rovnako aj sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 46).

49. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2012 (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022 či sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 47).

50. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).

51. Aplikujúc vyššie uvedené na prejedávanú vec kasačný súd uvádza, že pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku konštatoval neúplnosť sťažovateľom predložených CMR dokladov z dôvodu absencie uvedenia presnej adresy miesta dodania (bolo všeobecne uvedené len mesto), resp. konkrétnej adresy vyloženia tovaru, kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že správny súd neuviedol, z ktorého ustanovenia aplikovaného právneho predpisu takáto požiadavka vyplýva, a prečo teda ide o nezákonnú neúplnosť, teda takú neúplnosť, ktorá má mať dopad na posudzovanie hodnovernosti CMR dokladu. Kasačný súd by mohol rozborom viet v bode 81. napadnutého rozsudku špekulovať a možno aj dospieť k záveru o aké ustanovenie a najmä s akou účinnosťou, teda či k zdaňovaciemu obdobiu jún alebo október, sa opieral správny súd v odôvodnení týkajúcom sa nepreukázania intrakomunitárneho dodania, to však nie je predmetom konania a ani náplňou, či cieľom

ktorý by mal kasačný súd sledovať, najmä, pokiaľ samotná námietka sťažovateľa v tomto sťažnostnom bode nie je dostatočne konkrétna. Aj preto kasačný súd nevzhladol dôvodnosť a účelnosť zrušenia rozhodnutia správneho súdu len na tomto bode. Zároveň, je potrebné dodať, že na druhej strane správca dane, žalovaný a ani správny súd nepostavili svoje rozhodnutia len na neúplnosti CMR dokladov predložených sťažovateľom. V tomto sa posudzovaný prípad odlišuje od niektorých iných prípadov rovnakých účastníkov, iných zdaňovacích období, ktoré kasačný súd rozhodoval v minulosti.

52. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie v snahe preveriť korektnosť údajov uvedených v predložených CMR dokladoch. V tomto smere je podstatné, že predložené CMR doklady obsahovali okrem dátumu uskutočnenia prepravy tiež údaje o prepravcovi a údaje o motorových vozidlách, ktorými mala byť preprava uskutočňovaná (EČV: LC-773BY a KSU-086). Za účelom preverenia údajov deklarovaných sťažovateľom správca dane požiadal Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. o preverenie pohybu predmetných vozidiel v relevantnom období prostredníctvom Elektronického mýtného systému. Kasačný súd sa stotožnil so správnym súdom v tom, že tieto dôkazy vyvracajú pravdivosť CMR dokladov predložených sťažovateľom.

53. Vyššie uvedené skutočnosti, ktoré majú oporu v dokazovaní vykonanom správcom dane, súčasne predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení jednej z kumulatívnych materiálnych podmienok uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to o odoslani/preprave tovaru do iného členského štátu a o jeho opustení územia Slovenskej republiky; teda o podmienke fyzického premiestnenia tovaru z jedného do druhého členského štátu Európskej únie.

54. Za tohto dôkazného stavu sa kasačný súd zhoduje so správnym súdom, žalovaným a správcom dane, že sťažovateľ v daňovom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno, nevyvrátil relevantné pochybnosti správcu dane a nepreukázal splnenie podmienky fyzického premiestnenia (prepravenia) tovaru zo Slovenska do Maďarska v označených dňoch. Nepreukázal teda splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pri sporných dodaniach v zdaňovacích obdobiach jún a október 2012 pre deklarovaného maďarského odberateľa.

55. Keďže sa v predmetnej veci nepreukázala podmienka fyzického premiestnenia (prepravenia/odoslania) tovaru do zahraničia, ako jedna zo základných podmienok pre priznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, skúmanie statusu skutočného nadobúdateľa tovaru sa stalo nepodstatným. Kasačná sťažnosť sťažovateľa preto v tejto časti nie je dôvodná, rozsudok správneho súdu vychádza v podstatnom zo správneho právneho posúdenia veci a je v tejto časti zrozumiteľne odôvodnený.

VI. Záver

56. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v podstatnej časti preskúmateľný a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci, nezistil ani odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

58. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.