

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/33/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200307
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6021200307.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): 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 č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100843985/2021 zo dňa 17. mája 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/27/2021 - 78 zo dňa 20. júla 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2012 až december 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100675030/2017 zo dňa 21. apríla 2017 (ďalej aj „protokol“).

2. Správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) rozhodnutím č. 100145961/2021 zo dňa 28. januára 2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 2.198,05 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012. Správca dane znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012 zo sumy 22.336,20 eur na sumu 20.138,15 eur.

3. Žalobca v zdaňovacom období november 2012 deklaroval dodanie tovaru - rezivo, hranoly, foršne, dosky na základe faktúry č. Z20120215 z 28.11.2012 odberateľovi MÁRTON HOLZ KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KOTLÁTOLT, 1157 BUDAPEST, NYÍRPALOTA ÚT 5. FSZ 2, IČ DPH: HU23767506 (ďalej aj „MÁRTON HOLZ Kft.“). Tovar mal byť prepravený prepravcom Ladislav Czene, Cestárska 44, Rimavská Sobota, motorovým vozidlom s evidenčným číslom Q.K.W.XC.U.. Žalobca v rozhodnom zdaňovacom období ďalej deklaroval dodanie tovaru pre odberateľa MIREA TRANZ FUVARÓZÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KOTLÁTOLT, 1084 BUDAPEST, BÉRKOC SIS UTCA 18, IČ DPH: HU22927745 (ďalej aj „MIREA TRANZ Kft.“), a to na základe faktúr č. Z20120199 z 05.11.2012 a č. Z20120200 zo dňa 06.11.2012 za dodanie šalovacích dosiek. Tovar mal byť prepravený odberateľom MIREA TRANZ Kft. motorovým vozidlom s evidenčným číslom T.XXX.

4. Správca dane po vykonanom dokazovaní a vyhodnotení všetkých zistení a dôkazov 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 „zákon o DPH“). Konštatoval, že sa nepotvrdilo dodanie tovaru u maďarských odberateľov a tiež preprava tovaru do iného členského štátu. Nepotvrdila

sa preprava tovaru k deklarovaneému odberateľovi MÁRTON HOLZ Kft. prepravcom F. L. a taktiež sa nepotvrdila preprava, ktorú mal zabezpečiť samotný odberateľ spoločnosť MIREA TRANS, Kft..

5. Vo vzťahu k odberateľovi MÁRTON HOLZ Kft. správca dane uviedol, že nebolo jednoznačne potvrdené dodanie tovaru zo Slovenska do Maďarska, nakoľko spoločnosť MÁRTON HOLZ Kft. je zmiznutým obchodníkom, spoločnosť je predaná, sídlo spoločnosti je fiktívne a terajší konateľ je bezdomovec. Daňové číslo bolo zrušené, bývalý konateľ je nekontaktný a spoločnosť nepredložila žiadne doklady preukazujúce nadobudnutie tovaru od žalobcu. Spoločnosť v daňovom priznaní za 1. štvrtrok 2012 priznala intrakomunitárne nadobudnutia, ale maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie od žalobcu, nakoľko neboli predložené žiadne doklady. K deklarovanej preprave správca dane uviedol, že túto mal vykonať F. L., ktorý sa vyjadril tak, že vykonal len jednu prepravu z Kocihy do Maďarska cez Jesenské, Filákovu a Šiatorskú Bukovinku. V roku 2012 jazdili pre iného odberateľa služby do Plešivca. Správca dane z predložených dokladov od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. (ďalej aj „NDS“) zistil, že deklarováný prepravca dňa 28.11.2012 vykonal prepravu do Plešivca, pričom sa nepotvrdila preprava deklarovaná na CMR doklade vozidlom evidenčné číslo Q. dodávky tovaru pre spoločnosť MÁRTON HOLZ Kft. zo Slovenska do Maďarska. Z podkladov zaslaných NDS sa nepotvrdila preprava, nakoľko vozidlo s evidenčným číslom Q. nemá dňa 28.11.2012 mýtny záznam a záznam o pohybe vozidla v smere z Kocihy do Maďarska. Ďalej správca dane poukázal na to, že na predloženom CMR doklade je ako miesto vykládky uvedené Siofók Maďarsko a na mieste vyhradenom pre odberateľa nie je potvrdenie prevzatia tovaru. Nikto zo spoločnosti žalobcu nikdy nebol u deklarovaneého odberateľa MÁRTON HOLZ Kft., nepoznal ho a nevedel potvrdiť, kto konkrétne tovar prevzal a ako bola nakládka realizovaná. Ďalej správca dane poukázal na výpoveď zástupkyne konateľa žalobcu p. Z.. P. S., podľa ktorej nikto v spoločnosti žalobcu nevedel po maďarsky, preto bol potrebný sprostredkovateľ, zahraničné firmy mali mať zástupcov pre komunikáciu so žalobcom, pričom splnomocnenia splnomocňujúce na zastupovanie správcovi dane neboli predložené. Tiež uviedla, že objednávky mali byť realizované telefonicky alebo e-mailom, pričom svedkyňa nevedela uviesť mená objednávateľov. Konateľ žalobcu p. Miroslav Maďar sa vyjadril, že v roku 2012 bola bežná prax slovenských píl taká, že keď spoločnosti chceli dovážať rezivo do Maďarska prebiehalo to tak, že obchodníci sami chodili po pílach a nakupovali drevo. Správca dane ďalej skonštatoval, že objednávka a úhrada za dodávku tovaru realizovaná v hotovosti prostredníctvom tretej osoby nenaznačuje priame obchodné vzťahy medzi žalobcom a deklarovaneým odberateľom MÁRTON HOLZ Kft.

6. Vo vzťahu k spoločnosti MIREA TRANS, Kft. správca dane poukázal na skutočnosti oznámené maďarskou daňovou správou, konkrétne, že táto je zmiznutým obchodníkom, bola predaná, sídlo spoločnosti je fiktívne a terajší konateľ na sídle nikdy nebol. Daňové číslo bolo zrušené, bývalý konateľ p. Miklós Mirea (30.08.2010 až 10.04.2014) je nekontaktný, spoločnosť nepredložila žiadne doklady preukazujúce nadobudnutie tovaru od žalobcu. Na základe bankových účtov nebolo preukázané, že by spoločnosť MIREA TRANS, Kft. bola v kontakte so spoločnosťou žalobcu a maďarský správca dane uviedol, že nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by dosvedčovali, že by tento daňovník vykonával skutočnú ekonomickú aktivitu. Nebolo preukázané, že preverované ekonomické transakcie sa uskutočnili. Preprava mala byť zabezpečená samotným odberateľom MIREA TRANS, Kft. jeho nákladným motorovým vozidlom s evidenčným číslom T., pričom správcovi dane nebol predložený žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval reálne uskutočnenie prepravy. Správca dane zistil, že motorové vozidlo s evidenčným číslom T. nebolo zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme v roku 2012, neexistuje mýtny záznam a záznam o pohybe tohto vozidla po vymedzených úsekoch ciest po inej trase ako je uvedená na CMR v deň prepravy tovaru. Na prepravných dokladoch je ako miesto vyloženia tovaru uvedené Budapest Hungary a na mieste vyhradenom pre odberateľa sa nachádza odtlačok pečiatky maďarskej spoločnosti MIREA TRANS, Kft. bez podpisu. Hoci sa jednalo o maďarského prepravcu, k faktúram sú predložené slovenské tlačivá CMR, čo tiež podľa správcu dane svedčí o tom, že prepravu nemohlo vykonať nákladné motorové vozidlo maďarského odberateľa s evidenčným číslom T.. Správca dane tiež poukázal na to, že nikto zo spoločnosti žalobcu nebol u deklarovaneého odberateľa MIREA TRANS, Kft., nepoznal ho a nevedel potvrdiť, kto konkrétne prevzal tovar a kde mala byť vykládka realizovaná. Aj vo vzťahu k objednávkam tovaru správca dane poukázal na výpoveď zástupkyne konateľa žalobcu p. Z.. P. S., ktorá uviedla, že nikto u žalobcu nevedel po maďarsky, bol potrebný sprostredkovateľ, avšak žiadne splnomocnenia na zastupovanie maďarských spoločností neboli predložené a objednávky mali byť realizované telefonicky alebo e-mailom, pričom svedkyňa nevedela uviesť mená objednávateľov. Aj v tomto prípade mali byť úhrady za tovar realizované v hotovosti prostredníctvom tretej osoby, čo podľa správcu dane nenaznačovalo priame obchodné vzťahy medzi žalobcom a deklarovaneým odberateľom MIREA TRANS, Kft.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100843985/2021 zo dňa 17. mája 2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), a to tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

8. Žalovaný uviedol, že žalobca považuje za rozhodujúce dôkazy pre uplatnené oslobodenie plnenia od dane len predložené doklady, t. j. faktúry, doklady CMR a výpovede svedkov, pričom žalobca nerozporoval výsledky MVI (odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií), ani zistenia správcu dane v elektronickom mýtnom systéme NDS.

9. Skutočnosti zistené na ústnych pojednávaniach podľa žalovaného preukazovali, že žalobca konal na základe pokynov inej osoby, tovar pripravil na základe pokynov kontaktnej osoby alebo vodiča, nedisponoval dokladmi, platil v hotovosti, deklarovaných odberateľov nepoznal, nedisponoval žiadnou obchodnou dokumentáciou.

10. Žalobca len všeobecne uviedol, že pred uskutočnením zdaniteľných obchodov si overil, či partneri sú registrovaní pre IČ DPH, či je na nich vyhlásený konkurz alebo sú v likvidácii. Skutonosť, že tovar nebol reklamovaný a bol zaplatený, považoval žalobca za istotu, že tovar skončil u maďarských odberateľov. Podľa žalovaného takéto vyjadrenie potvrdzuje, že konateľ žalobcu nevykonával svoju funkciu tak, ako to ustanovuje Obchodný zákonník. Poukázal pritom na § 135a Obchodného zákonníka a na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 5Sžf/97/2009.

11. Žalovaný poukázal na to, že žalobca nedisponoval bežnou obchodnou korešpondenciou, konkrétne obchodnými zmluvami, objednávkami, bezhotovostnými úhradami, zápsmi z porád atď. Nikto zo spoločnosti žalobcu nebol nikdy u odberateľa, nepoznal ho a nevedel potvrdiť, kto konkrétne prevzal tovar, kde bola realizovaná vykládka. Žaloba ako aj jeho zamestnanci vyslovili len domnienky o tom, že tovar skončil u odberateľa, pre ktorého boli vystavené faktúry. Dodávky boli vyfakturované pre maďarského odberateľa, ktorého žalobcovi určil sprostredkovateľ (bez predloženia splnomocnenia na jednanie za maďarskú spoločnosť). Žalobca komunikoval so šoférmi, faktúry uhrádzal v hotovosti šoférom. Podľa žalovaného išlo o neobzretné obchodné správanie, čo potvrdili aj výsledky MVI. Maďarskí odberatelia uvedení na sporných faktúrach nepriznali v daňovom priznaní k DPH nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, neodviedli DPH a nevykazujú ani ekonomickú činnosť.

12. Žalovaný vyhodnotil výpovede zamestnancov p. Z. P. S., p. P. E., p. C. Z., ako aj výpoveď konateľa žalobcu p. Miroslava Maďara, ako všeobecné a nekonkrétne, nepreukazujúce, že fakturovaný tovar bol dodaný maďarským odberateľom. Z výpovedí podľa žalovaného bolo zrejmé, že žalobca s maďarskými odberateľmi nekomunikoval, nepoznal ich, nevedel kto prevzal tovar. Z výpovedí svedkov bolo zrejmé len to, že tovar bol vyvezený z pily, avšak nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný konkrétnemu deklarovanému odberateľovi.

13. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpoveď svedka p. F. U., tak žalovaný uviedol, že z výpovede tohto svedka vyplýva, že tento svedok bol vodič, bez akejkoľvek zmluvy a že vozil tovar do Maďarska. P. Mirea Miklós v čestnom prehlásení z 19.05.2017 uviedol, že je konateľom spoločnosti MIREA TRANS a že tovar od žalobcu prepravil. Maďarská daňová správa však v odpovedi na žiadosť o MVI doručenu dňa 18.03.2015 uviedla, že na základe bankových účtov spoločnosti nemôže byť preukázané, že spoločnosť bola v kontakte so žalobcom a že nenašla žiadne okolnosti, ktoré by dosvedčovali, že tento daňovník vykonával skutočnú ekonomickú činnosť. Nebolo preukázané, že preverované ekonomické transakcie sa uskutočnili a p. Miklós Mirea nepredložil správcovi dane žiadnu dokumentáciu, ani sa nevyjadril. Výpovede vodičov preukazujú netransparentné obchodné praktiky na oboch stranách, t. j. u dodávateľa i odberateľa.

14. Žalovaný tiež zdôraznil, že v tomto prípade nebola preukázaná preprava. NDS neeviduje žiadne záznamy o preprave, o pohybe vozidiel, ktoré sú uvedené na CMR tvoriacich prílohu sporných faktúr. Preprava fakturovaného tovaru do Maďarska tak podľa žalovaného nebola uskutočnená, čo dokazujú mýtné záznamy, ktoré neevidujú pohyb vozidiel po vymedzených úsekoch ciest v smere z Kocihy do Maďarska, hraničný prechod Kráľ alebo Šiatorská Bukovinka.

15. Žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar skutočne nadobudli maďarskí odberatelia uvedení na sporných faktúrach. Spoločnosť MÁRTON HOLZ Kft. bola nedostupná a nepreložila doklady, spoločnosť MIREA TRANS, Kft. nepredložila doklady a nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť. Tieto závery podľa žalovaného vyplývajú z odpovedí maďarského správcu dane.

16. Žalovaný uzavrel, že žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť vyplývajúcu z § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, nepreukázal skutočnosti uvedené v daňovom priznaní, t. j. nepreukázal, že oslobodenie od dane si uplatnil v súlade s § 43 ods. 1 zákona o DPH a nepodložil relevantnými dôkazmi tvrdenia o dodaní tovaru deklarovaným maďarským odberateľom a o preprave tohto tovaru zo Slovenskej republiky do Maďarska. Žalovaný na záver podotkol, že správca dane nezaložil odôvodnenie

prvostupňového rozhodnutia na skutočnosti, že žalobca konal podvodne, preto žalobcom uvádzané citácie z rozsudkov Súdneho dvora EÚ považoval za neopodstatnené.

II. Konanie pred krajským súdom

17. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručenu Krajskému súdu v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žalobca podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

18. Krajský súd uznesením č. k. 74S/27/2021 - 55 zo dňa 06. októbra 2021 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe. Následne krajský súd rozsudkom č. k. 74S/27/2021 - 78 zo dňa 20. júla 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) postupom podľa §190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

19. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného o tom, že žalobca nepreukázal intrakomunitárne dodanie tovaru pre deklarovaných odberateľov spoločnosti MÁRTON HOLZ Kft. a MIREA TRANSZ Kft.. Krajský súd konštatoval, že z § 43 zákona o DPH vyplýva, že žalobca ako platiteľ DPH 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.

20. Krajský súd uviedol, že daňové orgány preverili dodanie tovaru maďarskému odberateľovi žiadosťou o MVI a maďarskou daňovou správou bolo oznámené, že deklarovaný maďarský odberateľ 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. Vo vzťahu k deklarovanému odberateľovi MIREA TRANS Kft. (od 21.05.2014 obchodné meno IMPORT EXPORT TRANS Kft.) bolo maďarskou daňovou správou oznámené, že daňové identifikačné číslo bolo pozastavené od 10.12.2014 a zrušené od 29.01.2015. Generálnym riaditeľom spoločnosti počas preverovaného obdobia bol p. Miklós Mirea, ktorý nepredložil správcovi dane žiadnu dokumentáciu, ani sa nevyjadril. Na základe bankových účtov spoločnosti nebolo preukázané, že deklarovaný odberateľ bol v kontakte so žalobcom. Maďarský správca dane uviedol, že neboli zistené žiadne skutočnosti dosvedčujúce ekonomickú činnosť daňového subjektu a nebolo preukázané, že preverované ekonomické transakcie sa uskutočnili.

21. Krajský súd poukázal aj na odpoveď NDS, na základe ktorej daňové orgány zistili, že v dňoch, ktoré mali zodpovedať dodaniu tovaru deklarovanému odberateľovi podľa vystavených faktúr, neboli zaznamenaný pohyb vozidiel na trasách deklarovaných v CMR dokladoch. CMR doklady neboli úplné - v kolónke identifikujúcej miesto, kde mal byť tovar dodaný, je uvedené len: Budapešť, Maďarsko alebo Kapošvár, Maďarsko, bez konkrétnej adresy, na ktorej mal byť tovar vyložený. CMR doklady tak neobsahovali všetky požadované náležitosti, navyše na CMR dokladoch v jednom prípade nie je ani potvrdenie prijatia tovaru odberateľom a v ďalších dvoch dokladoch je len pečiatka bez podpisu. Žalobca nebol v priamom kontakte s deklarovanými odberateľmi, nikoho zo spoločnosti deklarovaných odberateľov nepoznal. Nebolo preukázané, že by deklarovaný odberateľ zasielal objednávky priamo žalobcovi, neboli preukázané úhrady priamo žalobcovi, zamestnanci žalobcu neuviedli žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovanom dodaní tovaru. Žalobca predkladal čestné vyhlásenia, ktoré sú v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní nepoužiteľnými dôkazmi, pričom krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011, a podľa krajského súdu sa obsah predložených čestných vyhlásení ani nepreukázal. Z uvedených dôvodov, najmä pre neúplnosť CMR dokladov, považoval preto krajský súd prejednávajú vec za vec odlišnú od veci, na ktorú poukazoval žalobca (sp. zn. 23S/48/2019). V prejednávanej veci podľa krajského súdu daňové orgány spochybnili doklady predložené žalobcom relevantným spôsobom. Podstatné pre spochybnenie žalobcom deklarovaného dodania tovaru pritom bolo, 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.

22. Krajský súd konštatoval, že žalobca proti záverom správcu dane a žalovaného nič konkrétne nenamieta, teda neuvádza konkrétne žalobné námietky so skutkovou a právnou argumentáciou, prečo by závery daňových orgánov nemohli obstáť. Závery preskúmaných rozhodnutí krajský súd považoval v medziach žalobných bodov 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 týmito dôkazmi žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodené dodanie a nevyvrátil pochybnosti správcu dane.

23. Krajský súd zároveň zdôraznil, že daňové orgány nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že žalobca vedel alebo mal vedieť o podvodnom konaní svojho odberateľa alebo že došlo k zneužitiu práva, ale na tom, že nebolo preukázané splnenie podmienok pre oslobodenie dane, preto dôkazné bremeno nezaťažovalo daňové orgány ale prioritne žalobcu ako daňový subjekt.

24. Krajský súd ďalej poukázal na to, že v prípade dodania tovaru deklarovanej spoločnosti MIREA TRANS Kft. mala táto spoločnosť sama vykonať aj prepravu, preto v zmysle § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH by malo byť dokladom preukazujúcim dodanie tovaru potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou. Tiež poukázal na to, že CMR doklad je dokladom potvrdzujúcim uzavretie zmluvy o preprave v medzinárodnej nákladnej doprave, ktorá ale v prípade, že samotný odberateľ tovaru je aj prepravcom, nie je uzavretá. Ak by aj CMR doklad mal nahradiť uvedené potvrdenie o dodaní tovaru, nebol ani z hľadiska náležitostí tohto dokladu vymedzených v § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH úplný. Navyše podľa krajského súdu správca dane správne poukázal na to, že v danom prípade nie je zrejmé, prečo bol formulár CMR dokladu v slovenčine, keď prepravcom aj odberateľom bola maďarská spoločnosť a že ani žalobcom predložené dodacie listy neobsahujú všetky náležitosti v zmysle § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH.

25. Vo vzťahu k výpovediam svedkov krajský súd uviedol, že z obsahu výpovedí zamestnancov žalobcu je zrejmé, že títo neuviedli žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovanom dodaní tovaru v mesiaci november 2012, ich výpovede boli nekonkrétne, keď len všeobecne popisali ako prebiehalo nakladanie tovaru v spoločnosti žalobcu, ale nič konkrétne neuviedli ani o deklarovanom odberateľovi a ani o prepravných spoločnostiach, nevedeli kde a komu mal byť v tomto zdaňovacom období tovar dodaný, nikdy sa nezúčastňovali vykladania tovaru. Podľa krajského súdu nie je preto zrejmé, z čoho žalobca vyvodzuje, že výpoveďami týchto svedkov bolo preukázané deklarované dodanie tovaru pre deklarovanych odberateľov.

26. Pokiaľ ide o výpoveď konateľa žalobcu p. Miroslava Maďara, krajský súd predovšetkým poukázal na to, že ide o osobu priamo zainteresovanú na deklarovanom dodaní tovaru, preto nejde o svedeckú výpoveď v pravom slova zmysle. P. Maďar uviedol, že odberateľov zabezpečil Gergő Hajdu (konateľ spoločnosti 19th-WOOD, s.r.o., ktorá mala zabezpečovať prepravu pre žalobcu v iných zdaňovacích obdobiach), predstavil ho T. M., ktorý tiež obchoduje s drevom, u žalobcu si mysleli, že tovar potrebuje Gergő Hajdu pre svoju firmu v Maďarsku, tovar bol zaplatený v hotovosti, reklamácie zo strany deklarovanych odberateľov neboli, len drobné rozdiely, v čase uskutočnenia obchodov nebolo žiadne podozrenie, že odberateľ nemá sklad alebo sa mu tovar nedovezie, v roku 2012 bola bežná prax, že obchodníci sami chodili po pílach a našli si dodávateľov. Podľa krajského súdu ani z uvedenej výpovede konateľa žalobcu nevyplývajú žiadne skutočnosti o konkrétnom deklarovanom dodaní tovaru v zdaňovacom období november 2012, ktoré by dosvedčovali deklarované dodanie tovaru. Žalobca nebol v priamom kontakte s deklarovanými odberateľmi, nepredložil zmluvy ani akúkoľvek inú formu komunikácie, nepredložil objednávky ani doklady o úhradách za tovar, nepotvrdila sa deklarovaná preprava, samotný konateľ žalobcu uviedol, že si mysleli, že tovar bol dodávaný pre firmu p. Hajdu v Maďarsku, čo potvrdzuje, že žiadne konkrétne informácie o deklarovanych odberateľoch nemal a nebol s nimi v priamom kontakte.

27. Krajský súd tiež poukázal na odpovede NDS, z ktorých vyplýva, že sa nepotvrdila preprava vozidlom s evidenčným číslom Q. na úsekoch ciest cez hraničný priechod Kráľ alebo Šiatorská Bukovinka v deklarovanej deň dodania tovaru pre odberateľa MÁRTÓN HOLZ Kft. Pri deklarovanom dodaní tovaru pre odberateľa MIREA TRANS Kft. mal byť tovar dodaný motorovým vozidlom s evidenčným číslom T., pričom z odpovedí NDS vyplýva, že motorové vozidlo s týmto evidenčným číslom nemá vôbec mýtny záznam v elektronickom mýtnom systéme. Správca dane ešte uviedol, že spoločnosť nezaevidovala toto svoje motorové vozidlo v elektronickom mýtnom systéme, čo dosvedčuje, že nemala ani v úmysle jazdiť s týmto motorovým vozidlom po cestách na Slovensku. Krajský súd podotkol, že zo žalobnej námietky nie je zrejmé, prečo by vyhodnotenie odpovedí od NDS - vyvodenie skutkových zistení z odpovede (konkrétne z predloženého CD nosiča so záznamami) a ich vyhodnotenie vo vzťahu k deklarovanej dodaniu tovaru, nemalo obstať.

28. Pokiaľ žalobca poukazuje na čestné vyhlásenie konateľa spoločnosti MIREA TRANS, Kft. p. Mirea Miklós zo dňa 19.05.2017, k tomu krajský súd uviedol, že čestné vyhlásenia sú v daňovom konaní nepoužiteľnými dôkazmi, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011. Navyše z obsahu predmetného čestného vyhlásenia vyplýva, že p. Mirea Miklós nepotvrdzuje, že tovar od žalobcu nakúpil a ani neuvádza, kde a ako mal byť tovar vyložený (na akú adresu, akým motorovým vozidlom a pod.).

29. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpoveď svedka p. F. U., krajský súd uviedol, že uvedená výpoveď svedka nie je konkrétna, vo vzťahu k deklarovanému dodaniu tovaru a je aj nesúrodá. Svedok nevedel presne uviesť, kedy mal vykonávať prepravu pre MIREA TRANS Kft., deklarovaná preprava sa preverením v elektronickom mýtnom systéme nepotvrdila, svedok nevypovedal nič konkrétne vo vzťahu k deklarovanému dodaniu tovaru v mesiaci november 2012 a jeho odpovede si na viacerých miestach odporujú. Napríklad na otázku správcu dane, či svedok bol pri úhrade faktúr, pri odovzdávaní peňazí v hotovosti, uviedol, že faktúry mali byť hradené prevodným príkazom. Na otázku zástupcu žalobcu kto, kedy a kde platil za tovar v roku 2012 za MIREA TRANS Kft. uviedol, že si nepamätá. Na otázku zástupcu žalobcu, kde mala spoločnosť MIREA TRANS Kft. sklady svedok uviedol, že Patya a Sopron, pričom na CMR dokladoch je ako miesto vyloženia tovaru uvedené Budapest, Hungary.

30. Pokiaľ ide o úhradu kúpnej ceny za tovar krajský súd poukázal na to, že v prejednávanej veci podľa výpovedí zainteresovaných osôb mali byť platby za tovar realizované prostredníctvom vodičov prepravnej spoločnosti v hotovosti. Úhrada za tovar ale nebola preukázaná žiadnymi listinnými dôkazmi, len všeobecnými a nekonkrétnymi výpoveďami zainteresovaných osôb. Svedok p. U. uviedol aj to, že úhrady mali byť realizované prevodom, že peniaze v hotovosti nepreberal, ale ani tieto tvrdenia neboli preukázané žiadnymi listinnými dôkazmi. Maďarská daňová správa oznámila, že sa nepotvrdila spolupráca spoločnosti MIREA TRANS Kft. so žalobcom ani na základe bankových výpisov.

31. Krajský súd ďalej poukázal na to, že správca dane prepravu spochybnil jednak tým, že CMR doklady neboli úplne vypísané (nebola uvedená konkrétna adresa pri mieste dodania/vyloženia tovaru ale len názov mesta, na jednom CMR doklade nebolo ani potvrdenie prevzatia tovaru, zvyšné dva doklady mali v mieste potvrdenia prevzatia tovaru len pečiatku) a deklarovaná preprava sa nepotvrdila ani výpismi z elektronického mýtného systému. Tieto zistené skutočnosti relevantným spôsobom deklarovanú prepravu a tým aj deklarované dodanie tovaru spochybnili a žalobca toto spochybnenie správcu dane neprelomil žiadnymi ďalšími dôkazmi. Pokiaľ sa žalobca opieral o svedeckú výpoveď p. F. L. zo dňa 13.03.2017, krajský súd uviedol, že výpoveď tohto svedka bola taktiež nekonkrétna a všeobecná, nevedel uviesť ani ako mala byť u neho preprava objednaná, kto ju objednal a kde mal byť tovar dodaný. V CMR doklade v kolónke miesto dodania tovaru je uvedený len názov mesta, preto nie je zrejmé, ako mal svedok vedieť, kde konkrétne mal byť tovar do Maďarska dodaný. Navyše CMR doklad neobsahuje v časti potvrdenia prevzatia tovaru podpis potvrdzujúci prevzatie tovaru, len pečiatku.

32. Krajský súd sa nestotožnil ani s názorom žalobcu, že výpis z mýtného záznamu považujú daňové orgány za akýsi superdôkaz a ostatné dôkazy, svedčiace v prospech žalobcu, považovali za podružné a irelevantné. Žalobca deklaroval dodanie tovaru do Maďarska, na preukázanie prepravy predložil CMR doklady, ktoré neobsahovali všetky požadované náležitosti. Navyše v prípade odberateľa MIREA TRANS Kft. malo byť predložené potvrdenie o prevzatí tovaru a nie CMR doklad. Za účelom preverenia deklarovanej prepravy správca dane požiadal NDS o predloženie výpisu z mýtnych záznamov, ktoré by deklarovanú prepravu potvrdzovali. Tým, že z mýtnych záznamov na predložennom CD nosiči správca dane nezistil konkrétny záznam na deklarovaných trasách v dňoch, ktoré sa viazali na deklarované dodanie tovaru (preukazované predloženými faktúrami), spochybnil deklarovanú prepravu a aj deklarované dodanie tovaru. Žalobca neuvádza, ktoré konkrétne „všetky ostatné dôkazy“ mali svedčiť v jeho prospech a ktorými dôkazmi by aj takéto spochybnenie deklarovanej prepravy správcu dane bolo vyvrátené, resp. akým dôkazom by žalobca jednoznačne deklarovanú prepravu preukázal. Výpovede svedkov a predložené účtovné doklady prepravu nepotvrdili.

33. Krajský súd na záver konštatoval, že z vykonaných a vyhodnotených dôkazov nevyplýva, že by žalobca preukázal, že tovar dodal do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň. Žalobca deklarovaných odberateľov nepoznal, nepredložil zmluvy ani objednávky na tovar, nepredložil doklady o úhradách, spoľahol sa na inú osobu a myslel si, že tovar je dodávaný pre jej spoločnosť v Maďarsku, nepreukázal jednoznačne, že obchody dohodol cez splnomocneného sprostredkovateľa, CMR doklady neboli úplne vypísané (nemali všetky náležitosti), deklarovaná preprava bola spochybnená výpismi z elektronického mýtného systému, zamestnanci žalobcu neuviedli žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovanom dodaní tovaru, deklarovaní odberatelia boli nekontaktní a nespolupracovali s maďarským správcu dane.

34. V súvislosti s predložením a vyhodnotením CMR dokladov krajský súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/7/2015 zo dňa 26.01.2017, v zmysle záverov ktorého nestačí len predloženie faktúry a prepravného dokladu, ale je potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách s tým, že daňové orgány sú oprávnené a zároveň povinné preverovať vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto predkladaných dôkazoch. Ďalej zo záverov tohto rozhodnutia vyplýva, že ak vzniknú pochybnosti o prepravných dokladoch (napr. z dôvodu ich neúplného vypísania alebo uvedenia rozporných údajov), správca dane je oprávnený nepovažovať tieto dôkazy za relevantný

dôkaz o deklarovanom dodaní tovaru a o uskutočnenej preprave a pristúpiť k overovaniu dodania tovaru cestou podporných dôkazov, napríklad predložením objednávok, mailovej komunikácie a podobne.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

35. Žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu č. k. 74S/27/2021 - 78 zo dňa 20. júla 2022 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 správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

36. Sťažovateľ namietal, že krajský 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 (november 2012). Uvedené je podľa sťažovateľa zrejme z ods. 50 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.

37. Sťažovateľ namietal, že správny súd neaplikoval právnu úpravu účinnú v čase uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru, t. j. v novembri 2012 ale aplikoval na prejedávanú vec § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v čase vyhlásenia rozsudku. Uvedeným pochybením došlo podľa sťažovateľa k porušeniu zákazu retroaktivity právnych noriem.

38. Sťažovateľ ďalej uviedol, že krajský súd napriek doloženiu dokladov o uskutočnení intrakomunitárneho dodania tovaru sťažovateľom v zdaňovacom období november 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. Nesprávnosť právneho posúdenia podľa sťažovateľa spočíva v tom, že v prípade ak daňový subjekt predloží doklady podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, unesenie 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 správcu 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. Uvedený záver podľa sťažovateľa vyplýva aj z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, resp. Najvyššieho súdu SR (3Sžfk/23/2020, 4Sžfk/24/2020, 5Sžfk/25/2020).

39. Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019 a mal za to, že krajský 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.

40. Zdôraznil povinnosť správcu 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.

41. Na záver sťažovateľ predniesol názor, že nakoľko uniesol svoje dôkazné bremeno k uskutočneniu zdanieľných obchodov je napadnuté rozhodnutie žalovaného o neuznaní nároku na oslobodenie od dane nezákonné.

42. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

43. 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 v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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.

44. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli otázky, (i) či krajský súd na vec aplikoval ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH v účinnom a správnom znení a (ii) 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 zákona o DPH.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

45. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH [v znení účinnom od 01.10.2012 do 31.12.2012]: „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.“

46. 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

K námietke aplikácie neúčinnnej normy krajským súdom

47. 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): „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.“

48. 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.“

49. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti primárne namietal nesprávne uvedenie a aplikáciu § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozsudku, nie v čase uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru (november 2012). Uvedeným pochybením došlo podľa sťažovateľa k porušeniu zákazu retroaktivity právnych noriem. S odkazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/68/2020 zo dňa 18. novembra 2021 sťažovateľ argumentoval, že ide o dôvod pre zrušenie napadnutého rozsudku.

50. Kasačný súd si je vedomý rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/68/2020 zo dňa 18. novembra 2021 a jeho argumentácie týkajúcej sa významu vady nesprávnej citácie právneho predpisu v rozsudkoch správneho súdu, o ktorý sa sťažovateľ opiera. 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. 8Sžfk/101/2020 zo dňa 27. septembra 2023, bod 82; obdobne tiež

rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25. júla 2023, bod 79 či sp. zn. 4Sfk/10/2021 zo dňa 21. septembra 2022, bod 62). V intenciách vyššie uvedeného kasačný súd pristúpil k posudzovaniu prednesenej sťažnostnej námietky.

51. Kasačný súd konštatuje, že v napadnutom rozsudku, konkrétne v bode 50, sa krajský súd skutočne dopustil citácie nesprávnej normy. Na vec bol totiž aplikovateľný § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2012, pričom krajský súd odcitoval § 43 ods. 1 v znení účinnom do 31.12.2022 (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.

52. 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 31.12.2012 s § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2022 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 31.12.2012 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 31.12.2022 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.

53. Kasačný súd dáva do pozornosti, že hoci krajský súd v bode 50 nesprávne odcitoval § 43 ods. 1 zákona o DPH, v bode 57 napadnutého rozsudku (v časti, ktorej odôvodňuje aplikáciu § 43 zákona o DPH na prípad sťažovateľa) 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 v bode 50 napadnutého rozsudku krajský 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 31.12.2012 (teda v správnom znení). Túto podmienku pritom krajský súd spochybňoval práve na fakticky spochybnenej identite nadobúdateľa. V argumentácii krajského súdu nemožno nájsť ani zmienku o tom, že by sťažovateľovi vyčítal niektorú zo zmien, ktoré nastali v § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2022 (oznámenie identifikačného čísla, špecifické postavenie zdaniteľných/nezdaniteľných osôb a pod.).

54. Navyše kasačný súd zdôrazňuje, že pre rozhodnutie krajského súdu a aj kasačného súdu (body 59. a nasl. tohto rozsudku) sa v predmetnej veci stalo kľúčové 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.

55. 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 krajského súdu je zrejmé, že tento pracoval (na prípad aplikoval) s právnou normou v správnom znení a voči sťažovateľovi nevyvodzoval nepriaznivé následky z neskorších zmien § 43 ods. 1 zákona o DPH. Napadnutý rozsudok sa kvôli predmetnej vade zároveň ani nestáva celkovo nepreskúmateľný či nezrozumiteľný.

56. Kasačný súd na dôvažok uvádza, že nepovažuje za účelné zrušovať napadnutý rozsudok krajského súdu len z dôvodu, aby sa v ďalšom konaní upresnila formulácia citácie právneho predpisu bez vplyvu na samotné posúdenie predmetnej veci a bez možnosti zmeniť konečný výsledok súdneho konania.

57. S ohľadom na vyššie uvedené preto kasačný súd konštatuje, že sťažnostná námietka sťažovateľa o aplikácii neúčinnnej normy krajským súdom v predmetnej veci nie je dôvodná. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/32/2023 zo dňa 25. apríla 2024, v rámci ktorého sa kasačný súd vysporiadal s identickou námietkou sťažovateľa obdobne.

K námietke (ne)unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní

58. 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.

59. 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 31. decembra 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).

60. 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).

61. Kasačný súd na tomto mieste zdôrazňuje, že správcom dane a žalovaným deklarovanejším dôvodom pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2012 bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu (i) odoslania/prepravy tovaru do iného členského štátu a jeho fyzického opustenia územia Slovenskej republiky a (ii) identity nadobúdateľa/odberateľa deklarovanejším tovarov. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že jeho tovary boli dodané deklarovanejším nadobúdateľovi/odberateľovi v inom členskom štáte (resp. dodanie od deklarovanejším 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.

62. Ľahká zneužitelnosť 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. 6Sžf/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžf/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú 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. 9Sžf/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. 6Sžf/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).

63. 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).

64. 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).

65. 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).

66. 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).

67. 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).

68. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

69. Aplikujúc vyššie uvedené na prejednávajúcu vec kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ nepredložil správcovi dane všetky doklady vyžadované § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2012 za účelom preukázania uplatneného práva na oslobodenie intrakomunitárnych dodaní pre odberateľov MÁRTON HOLZ Kft. a MIREA TRANZ Kft. (Maďarsko) od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2012. Pokiaľ ide o predložené CMR doklady tieto neobsahovali

všetky požadované náležitosti - v kolónke identifikujúcej miesto, kde mal byť tovar dodaný, je uvedené len: Budapest, Maďarsko alebo Kapošvár, Maďarsko, bez konkrétnej adresy, na ktorej mal byť tovar vyložený. Taktiež v jednom prípade absentuje potvrdenie prijatia tovaru odberateľom a v ďalších dvoch dokladoch sa nachádza len pečiatka odberateľa bez podpisu. Pokiaľ krajský 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 uvedené potvrdzuje. Ide o neúplnosť, ktorá vyplýva priamo z § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2012 a uvedená neúplnosť má dopad na posudzovanie hodnovernosti CMR dokladu.

70. Správca dane, žalovaný a ani krajský súd však svoje rozhodnutia nepostavili len na neúplnosti CMR dokladov predložených sťažovateľom. 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: Q. a T.). Za účelom preverenia údajov deklarovaných sťažovateľom správca dane požiadal NDS o preverenie pohybu predmetných vozidiel v relevantnom období prostredníctvom elektronického mýtného systému. Kasačný súd sa oboznámil s doručenými odpoveďami a ich prílohami (CD-nosičmi s dátami k prejazdom), pričom sa stotožnil s krajským súdom v tom, že tieto dôkazy vyvracajú pravdivosť (neúplných) CMR dokladov predložených sťažovateľom. Vo vzťahu k deklarovaným dodávkam pre odberateľa MÁRTON HOLZ Kft. mal prepravu vykonať prepravca F. L.. Z predložených dokladov od NDS vyplýva, že deklarovaný prepravca dňa 28.11.2012 vykonal prepravu do Plešivca, pričom sa nepotvrdila preprava deklarovaná na CMR doklade vozidlom evidenčné číslo Q. pre spoločnosť MÁRTON HOLZ Kft. zo Slovenska do Maďarska; vozidlo s evidenčným číslom Q. nemá dňa 28.11.2012 mýtny záznam a záznam o pohybe vozidla v smere z Kocihy do Maďarska. Z odpovede NDS, tak vyplýva, že sa nepotvrdila preprava vozidlom s evidenčným číslom Q. na úsekoch ciest cez hraničný priechod Kráľ alebo Šiatorská Bukovinka v deklarovaný deň dodania tovaru pre odberateľa MÁRTON HOLZ Kft. Pri deklarovanom dodaní tovaru pre odberateľa MIREA TRANS Kft. mal prepravu vykonať samotný odberateľ, tovar mal byť dodaný motorovým vozidlom s evidenčným číslom T.. Z odpovedí NDS vyplýva, že motorové vozidlo s evidenčným číslom T. nemá žiadny mýtny záznam v elektronickom mýtnom systéme. Kasačný súd v zhode s krajským súdom konštatuje, že tým, že spoločnosť MIREA TRANS Kft. nezaevidovala predmetné motorové vozidlo v elektronickom mýtnom systéme, dosvedčuje tomu, že nemala ani v úmysle jazdiť motorovým vozidlom s evidenčným číslom T. po cestách na Slovensku. Navyše sťažovateľ tieto zistenia žiadnym spôsobom nerozporuje, a to ani v žalobe, ani v kasačnej sťažnosti.

71. 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 v znení účinnom do 31. decembra 2012, a to o odoslaní/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.

72. Takto pomenovanú pochybnosť sa nepodarilo sťažovateľovi rozptýliť ďalším dokazovaním. Prepravu v zdaňovacom období november 2012 mali vykonávať podľa predložených CMR dokladov prepravca F. L. a samotný deklarovaný odberateľ MIREA TRANZ Kft. Čo sa týka pána F. L. ten síce potvrdil vykonanie prepravy pre sťažovateľa na vozidle Q., avšak neuvádzal žiadne bližšie údaje o preprave (kedy, ako, na akých úsekoch, miesto-konkrétna adresa dodania, resp. vykládky tovaru) a ani žiadnym spôsobom neobjasnil skutočnosti, ktoré správca dane zistil prostredníctvom NDS. Rovnako tak spoločnosť MIREA TRANZ Kft. síce formálne potvrdil vykonanie prepravy, ale taktiež nemal konkrétne údaje o uskutočnení prepravy (ako, kedy, na akých úsekoch, miesto - konkrétna adresa dodania, resp. vykládky).

73. Vo vzťahu k predneseným sťažnostným námietkam kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti iba vo všeobecnosti konštatuje, že splnil hmotnoprávne podmienky na priznanie nároku na oslobodenie od dane za zdaňovacie obdobie november 2012 bez toho, aby poukázal na konkrétne skutočnosti, ktoré tieto tvrdenia preukazujú. Kasačný súd zdôrazňuje, že 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 sťažovateľ sťažnostnými námietkami konkrétne nerozporuje, pretože sťažnostná argumentácia neobsahuje skutkovú a právnu argumentáciu, v ktorej by sťažovateľ 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.).

74. Za tohto dôkazného stavu sa kasačný súd zhoduje s krajským 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 v znení účinnom do 31. decembra 2012 pri sporných dodaniach v zdaňovacom období november 2012 pre deklarovovaných maďarských odberateľov - spoločnosti MÁRTON HOLZ Kft. a MIREA TRANZ Kft.. Správca dane a žalovaný na druhej strane vykonaným dokazovaným dôvodne spochybnili (vyvrátili) pravdivosť údajov na predložených (neúplných) CMR. Z dôvodu, že správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním vyvrátili pravdivosť údajov obsiahnutých na predložených CMR dokladoch, nemožno na predmetnú vec aplikovať ani rozhodovaciu činnosť kasačného súdu týkajúcu sa dôkaznej sily náležite nevyvrátených (nespochybnených) CMR dokladov, ktorej sa sťažovateľ dovoľával.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

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

76. 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).

77. 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.