

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/56/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200441  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200441.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, so sídlom Zlatná na Ostrove 456, IČO: 31 106 161, právne zastúpeného: MV Legal s.r.o., so sídlom Jedenásta 16, 831 01 Bratislava, IČO: 36 857 947, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100988670/2021 zo 7. júna 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/60/2021-266 zo 17. januára 2023, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/60/2021-266 zo 17. januára 2023 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100988670/2021 zo 7. júna 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101729750/2020 z 18. novembra 2020 z r u š u j e a vec v r a c i a Daňovému úradu v Nitre na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom.

### o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 101729750/2020 z 18. novembra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 154.338,92 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012.

2. Správca dane dospel k záveru, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď si uplatnil nárok na odpočítanie DPH na základe prijatých faktúr od dodávateľov:

· Pet-print, s.r.o., predmetom ktorých bolo dodanie tovaru - repka a slnečnica. Správca dane vo vzťahu k predmetnému dodávateľovi uviedol, že deklarované dodania majú iba listinný základ bez reálneho plnenia. Podľa správcu dane dodávateľ Pet-print, s.r.o. nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov a rovnako nepreukázal hodnoverným spôsobom reálnu existenciu, ani dodanie fakturovaného tovaru.

· MAGISTRATO, s.r.o., predmetom ktorých bolo dodanie tovaru - pšenica, repka, kukurica a slnečnica. Správca dane vychádzal z daňovej kontroly spoločnosti MAGISTRATO, s.r.o. za rok 2012, v zmysle ktorej spoločnosť MAGISTRATO, s.r.o. nepredložila požadované dôkazy, jej dodávatelia nepredložili relevantné dôkazy o uskutočnení zdaniateľných obchodov a tým aj k reálnemu dodaniu fakturovaného tovaru, t. j. reálna existencia tovaru nebola preukázaná a sídlo tejto spoločnosti bolo virtuálne.

· Bacoli s. r. o., predmetom ktorých bolo dodanie tovaru - repka. Správca dane zistil, že spoločnosť nepriznala DPH z vystavených faktúr za dodanie repky, na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí, nepreberá poštové zásielky, ktoré sa správcovi dane vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“ a so správcom dane nekomunikuje. Správca dane predvolal na výsluch svedka konateľa spoločnosti p. Františka Horňáka, ale ten sa k výsluchu nedostavil a zásielka sa správcovi dane vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Spoločnosť nepotvrdila dodanie repky žalobcovi tzn., že nebola splnená základná podmienka práva na odpočítanie dane podľa 49 ods. 1 zákona o DPH.

3. Správca dane zároveň zistil, že žalobca deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona o DPH v príslušnom zdaňovacom období pre spoločnosť KEREPESEI PROJEKT KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG za dodanie tovaru - repka. Správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií požiadal zahraničného správcu dane o preverenie deklarovaných dodaní. Zahraničný správca dane v odpovedi uviedol, že spoločnosť s daňovými orgánmi nespolupracuje, neposkytla žiadne doklady na preverenie reálnosti ekonomických prípadov, predvolal bývalého konateľa spoločnosti, ktorý na výzvu nereagoval, nedostavil sa a neposkytol požadované dôkazy.

4. Podľa správcu dane nebolo tiež preukázané oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

5. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100988670/2021 zo 7. júna 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“). Namietal nezákonnosť a nedostatočnú odôvodnenosť rozhodnutia žalovaného, ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe, ako aj priznania práva na úplnú náhradu trov konania.

7. Uznesením č. k. 21S/36/2021-193 z 28. júla 2021 správny súd vylúčil žalobu v časti, v ktorej sa napadá rozhodnutie žalovaného, na samostatné konanie. Vec bola následne prejednaná pod sp. zn. 21S/60/2021.

8. Správny súd rozsudkom č. k. 21S/60/2021-266 zo 17. januára 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú.

9. Podľa správneho súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom svedkov, ako aj vyjadrením žalobcu a inými dôkazmi, pričom žalobca bol opakovane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, v rámci ktorých boli vyjadrené pochybnosti správcu dane. Námietku žalobcu, že z týchto výziev nevyplyvali konkrétne pochybnosti, vyhodnotil ako irelevantnú, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vyplývali nielen sporné faktúry, ale aj vykonané dôkazy a tiež boli uvedené pochybnosti správcu dane, ku ktorým sa žalobca vyjadroval a navrhol stále nové dôkazy. Preto ani neobstojí námietka žalobcu, týkajúca sa nadbytočnosti vykonaného dokazovania v rámci MVI, ktoré sa však týkalo najmä žalobcom uplatneného oslobodenia od dane.

10. K namietanému prekročeniu ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola bola začatá 16. júla 2014 a ukončená bola 16. mája 2016. Správca dane prerušil daňovú kontrolu 6. marca 2015 v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku pokračoval v daňovom konaní od 18. januára 2016, kedy pominuli dôvody na prerušenie kontroly. Správny súd konštatoval, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok, daňová kontrola prebiehala v období od 16. júla 2014 do 6. marca 2015 a od 18. januára 2016 do 16. mája 2016, teda celkovo 356 dní.

11. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania podľa správneho súdu správne konštatoval, že spoločnosť Pet-print, s.r.o. nepreukázala nadobudnutie poľnohospodárskych komodít na základe prijatých faktúr zaevidovaných v evidencii dane z pridanej hodnoty, zaúčtovaných v účtovníctve, a teda nepreukázala ich dodanie žalobcovi. Rovnako tak spoločnosť MAGISTRATO, s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdila. Ani spoločnosť Bacoli s. r. o. nepotvrdila dodanie repky žalobcovi, pričom bolo konštatované, že nepriznaním DPH nebola splnená základná podmienka práva na odpočítanie dane.

12. Správca dane v rámci žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií preveroval aj žalobcom deklarované dodania daňovému subjektu KEREPESEI PROJEKT KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG s oslobodením od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 zákona o DPH a ani v týchto

prípadoch z vykonaného dokazovania, ani podľa názoru správneho súdu, nevyplývalo preukázanie intrakomunitárnych dodaní.

13. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol správny súd toho názoru, že deklaroványm dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona o DPH a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane, ako ani nemohlo vzniknúť žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od dane.

14. Správny súd poukázal na to, že žalobca vo vyjadrení k protokolu žiadal o vyjadrenia dopravných spoločností, preto správca dane vykonal navrhnuté dôkazy prostredníctvom MVI. Samotná skutočnosť, že MVI nepriniesli požadované informácie v prospech žalobcu, nemôže znamenať nedôvodnosť MVI. Okrem toho tieto preverovania prepráv sa uskutočnili najmä v súvislosti s uplatneným oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH.

15. Listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca v daňovom konaní, by boli spôsobilé privediť žalobcovi uplatnenie nároku na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom, ako daňovým subjektom, v inom členskom štáte v rámci EÚ, čo však preukázané nebolo. Žalobca preto podľa názoru správneho súdu neunesol dôkazné bremeno, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte, čo v danom prípade preukázané nebolo. Preto aj ďalšie dokazovanie (týkajúce sa prepravy) vyhodnotil správny súd za nadbytočné.

16. Žalobca podal návrh na doplnenie dokazovania, a to napr. kamerovým záznamom, ako aj výpismi hovorov a SMS správami a tiež vypočutie svedkov, pričom správny súd mal za to, že ani pri týchto dôkazoch žalobca nepreukázal reálnosť obchodných transakcií s deklaroványmi dodávateľmi a odberateľom žalobcu, preto ustálil, že skutkový stav bol zistený dostatočne. V tomto ohľade správny súd mal za to, že boli vypočutí navrhnutí svedkovia a ďalších svedkov za účelom preukázania existencie tovaru nebolo potrebné vypočuť.

17. Správny súd pritom dospel k záveru, že vážne listy, dodacie listy, CMR a iné doklady, ktoré boli predložené žalobcom, je potrebné považovať za doklady preukazujúce existenciu tovaru a nie deklarovaného dodávateľa. Čo sa týka nedoplnenia dokazovania ohľadom prepráv správny súd dodal, že preverovanie prepravcov tovaru malo za cieľ podporiť tvrdenie žalobcu, že dodanie bolo uskutočnené tak, ako je uvedené na predložených faktúrach. Následne bolo zistené, že maďarskí prepravcovia prepravovali tovar, ale nie v súlade s tvrdeniami žalobcu. Uvedené rozpory nie je možné odstrániť, podľa názoru správneho súdu, ani kamerovými záznamami, ktoré nezobrazujú deklarovaného dodávateľa, ani odberateľa a rovnako tak ani záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoplatňovaných úsekoch ciest a diaľnic neidentifikujú žiadnou veličinou prepravovaný tovar, ani skutočný cieľ cesty, dodávateľa a odberateľa, a preto takéto dokazovanie správne žalovaný vyhodnotil za nadbytočné.

18. Správca dane podľa správneho súdu vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarováných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s poľnohospodárskymi plodinami nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani deklarováný dodávateľ. Tiež nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca, na ktorý následne nadväzovala daňová povinnosť ďalších, v reťazcoch figurujúcich dodávateľov a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

19. Správny súd ustálil, že dôvodom určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH a tiež na uplatnenie oslobodenia od DPH (a nie daňový podvod), preto ani správne orgány nevychádzali z posudzovania podmienok nedovoleného daňového úniku, či daňového podvodu alebo zneužitia práva tak, ako sa to snažil žalobca v žalobe naznačiť.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného k nej

20. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g), h), f) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok, rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal nárok na náhradu trov konania.

21. Sťažovateľ v bode I. kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie podmienok pre odpočítanie dane pri nadobudnutí a/alebo dodaní tovaru. Poukázal na rozpor s európskou judikatúrou vo vzťahu k preukázaniu deklarovaného dodávateľa/odberateľa ako faktického. Právny názor správneho súdu považuje za rozporný s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie, v zmysle ktorého preukázanie deklarovaného dodávateľa nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočet dane, a

preto nie je potrebné túto podmienku preukazovať. Sťažovateľ pritom argumentoval závermi rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR č. j. 4Afs/115/2021 a dožadoval sa procesnej možnosti svoj nárok na odpočet obhájiť dokazovaním skutočného dodávateľa/odberateľa, pričom podľa jeho názoru bolo práve úlohou žalovaného zistiť, či iný, ako deklarovaný dodávateľ (faktický dodávateľ) bol platiteľom dane. Rovnako argumentoval, že existencia tovaru a jeho preprava k žalobcovi, resp. od žalobcu nebola spochybnená. Poukázal na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí argumentoval podvodom, prípadne zneužitím práva.

22. V bode II. kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie a nesprávne právne posúdenie napadnutých rozhodnutí. Ohradil sa voči záveru správneho súdu, že v predmetnej veci žalovaný nedôvodil daňovým podvodom, ale argumentoval výlučne nesplnením hmotnoprávnych podmienok. Podľa názoru sťažovateľa žalovaný v napadnutom rozhodnutí argumentoval oboma dôvodmi, čo podľa neho spôsobilo nejednoznačnosť napadnutého rozhodnutia.

23. Pokiaľ správny súd tvrdil, že podvod, prípadne zneužitie práva boli spomínané iba v súvislosti s inými subjektami, sťažovateľ zaujal stanovisko, že tieto subjekty žalovaný dáva do súvisu s kontrolovanými zdaniateľnými plneniami žalobcu, v optike ktorých na plnenia žalobcu nazerá. Ak by sa nejednalo o relevantné skutočnosti, nemal ich žalovaný podľa sťažovateľa vo svojich rozhodnutiach vôbec uvádzať.

24. Sťažovateľ v bode III. kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie prekročenia zákonnej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo malo spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V tejto súvislosti uviedol, že správca dane v rozhodnutí uvádza nesprávny dátum ukončenia prerušenia daňovej kontroly. Sťažovateľ má za to, že k pominutiu dôvodu prerušenia daňovej kontroly došlo nie 18. januára 2016, ale už 11. decembra 2015, kedy bola podľa sťažovateľa zo strany maďarskej daňovej správy doručená slovenskej finančnej správe konečná odpoveď a nie deň, kedy je odpoveď prostredníctvom e-mailu doručená konkrétnemu kontrolórovi. Z toho dôvodu mala byť podľa sťažovateľa daňová kontrola prekročená o 25 dní (352+38). Zdôraznil, že žiadosti o MVI sa zasielajú a preposielajú elektronicky, preto je neprijateľné, aby interné doručovanie medzi orgánmi finančnej správy prebiehalo (11+38) 49 dní a preto je dobu prerušenia daňovej kontroly, ako aj jej celú dĺžku potrebné predĺžiť aj o predmetné dni.

25. Zároveň sa ohradil voči tomu, že predmetná žiadosť o MVI (vo veci NAUROMEX KFT, ktorá sa týkala iného zdaňovacieho obdobia v rámci daňovej kontroly - mája 2012) nebola prenesená do napadnutého rozhodnutia. Tvrdil, že správca dane mal a mohol vydať tie rozhodnutia, ku ktorým mal podklady, bez nedôvodného čakania na odpoveď z MVI.

26. V bode IV. kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal nesprávne vyhodnotenie otázky dobromyseľnosti jeho konania a dodržania primeranej obozretnosti. Tvrdil, že vo voľne dostupných registroch si svojich obchodných partnerov preveril, nemá s nimi žiadne personálne, ani ekonomické väzby a doklady podpisovali výlučne oprávnené osoby. Dodávatelia si splnili svoje povinnosti voči štátu i voči sťažovateľovi. Uviedol, že si dotknuté osoby overoval aj predložením občianskeho preukazu a vyhotovením si jeho kópie, čo - podľa sťažovateľa paradoxne - správny súd vyhodnotil ako účelové konanie, s cieľom získania výhody.

27. Sťažovateľ uviedol, že preveroval, či obchodní partneri boli riadne registrovaní v obchodnom registri, či boli na zozname registrovaných osôb pre DPH, či neboli na zozname rizikových firiem za nezaplatenú daň zverejnenú Finančným riaditeľstvom SR, či nenastali u nich dané dôvody na zrušenie registrácie na DPH, preveroval svojich partnerov aj na základe informácií z iných verejne dostupných zdrojov - napr. obchodný vestník, iné voľne dostupné registre na internete, stránky o dlžníkoch a pod. - za účelom preverenia existencie podmienok naznačujúcich úpadok, likvidáciu, začatie konkurzného alebo reštrukturalizačného konania, zánik, podozrivé zlúčenie alebo rozdelenie, pričom tieto spoločnosti v uvedených zoznamoch neboli vedené. Bol preto presvedčený, že neobchodoval so žiadnymi neexistujúcimi alebo problematickými spoločnosťami, neplatičmi DPH alebo inak podozrivými v súvislosti s DPH, ani s vlastnými alebo príbuznými alebo umelo vytvorenými, či nastrčenými spoločnosťami. Podľa jeho názoru žalovaný nepreukázal kvalifikovaný dôvod na spochybňovanie dodávok od deklarovaného dodávateľa, a to zvlášť v prípade, keď správca dane nespochybňoval existenciu tovaru, jeho skladovanie, váženie, ani prepravu, ibaže sa nezistil prvovýrobca tovaru a preprava za tovar sa mala udiť od iných dodávateľov k iným odberateľom.

28. V bode V. sťažovateľ označil ako ďalšie sťažnostné body námietky, s ktorými sa správny súd nevysporiadal a ktoré posúdil právne nesprávne. Poukázal na to, že v zmysle právnej úpravy účinnej v roku 2012 bolo postačujúce aj preukázanie dokladom CMR bez potvrdenia odberateľa alebo inými dokladmi. Sťažovateľ namietal, že zákon o DPH v znení platnom v roku 2012 na splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní ešte nevyžadoval ani nákladné CMR listy potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou na prevzatie tovaru v inom členskom štáte. Napriek tomu také

potvrdené CMR v tejto veci predložil. Uviedol, že správny súd sa s touto námietkou riadne nezaoberal a nesprávne aplikoval právny predpis.

29. Uviedol, že ak deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepotvrdil (lebo je nekontaktný alebo nespolupracujúci) a nepriznáva (neplní si daňové povinnosti), možno preukázať prepravu do iného štátu práve záznamom NDS a maďarskej colnej správy o tom, kedy a či motorové vozidlá prešli spoplatnenými úsekmi ciest. Sťažovateľ je presvedčený, že predložené doklady k zrealizovanému obchodu spolu s vykonanými dôkazmi o preprave a s kontrolou prepravy vykonanou pracovníkmi žalobcu by spolu s dôkazmi na základe informácií z mýtného systému NDS a informáciami od maďarskej colnej správy (z váženia vozidiel) dostatočne dôveryhodným spôsobom zdokladovali prepravu. Sťažovateľ má za to, že zo strany správcu dane nebolo účinne spochybnené uskutočnenie prepravy tovaru do iného členského štátu. Uviedol, že správny súd sa s touto jeho námietkou riadne nezaoberal a nesprávne aplikoval právny predpis, keď uvedené konanie žalovaného považoval za správny postup.

30. Sťažovateľ zastáva názor, že nie všetky skutočnosti môžu byť bez ďalšieho vykladané na jeho ľarchu. Uviedol, že ak boli niektoré v Maďarsku získané doklady odlišné od jeho dokladov, tak zrejme z dôvodu, že sa ho netýkali. Sťažovateľ sa domnieva, že tieto doklady sa mohli týkať až následných obchodov na inom stupni, resp. mohlo ísť iba o adresu príslušného skladu alebo mohlo dôjsť k zmene príkazov (od objednávateľa prepravcovi alebo špedičnej spoločnosti) až počas prepravy. Žalovaný mal podľa sťažovateľa preveriť aj špeditárske spoločnosti a ich obchodný vzťah s jeho odberateľmi. Tiež poukázal na to, že MVI k doprave boli vykonané až v rokoch 2017-2019 a týkali sa preverovaného obdobia február 2012 - november 2012 a medzičasom prepravcom uplynula aj archivačná doba na uchovávanie dokladov.

31. Sťažovateľ tvrdil, že nakoľko dopravu nezabezpečoval, ani neplatil, ale túto zabezpečoval odberateľ, doklady prepravcu nevidel, nemal k dispozícii a ich prípadné nedostatky nemal možnosť ovplyvniť. Tiež brojil voči nevykonaniu dokazovania z kamerových záznamov, ktorý by podľa sťažovateľa spolu s výsluchmi svedkov - aspoň nepriamo - potvrdil, že sa konkrétny tovar nakladal na konkrétne dopravné prostriedky. Preto nesúhlasil so záverom správneho súdu, že ďalšie dokazovanie ohľadom prepravy a vykonanie navrhovaných výsluchov svedkov je treba vyhodnotiť ako nadbytočné.

32. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrváva na záveroch, uvedených v rozhodnutiach prvého, aj druhého stupňa, rozhodnutie správneho súdu považuje za správne a navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú

#### IV. Posúdenie kasačného súdu

33. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) 18. mája 2023. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do štvrtého senátu Najvyššieho správneho súdu. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2024 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej koná v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Najvyšší správny súd ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. b) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

35. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/47/2023 z 24. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/46/2023 z 24. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24. apríla 2024, sp. zn. 2Sfk/32/2023 z 21. augusta 2024, sp. zn. 2Sfk/30/2023 z 21. augusta 2024, sp. zn. 5Sfk/35/2023 z 29. októbra 2024 a sp. zn. 5Sfk/38/2023 z 27. novembra 2024. Jednotlivé kasačné sťažnosti smerovali voči rozsudkom správneho súdu, ktoré zamietli ako nedôvodnú žalobu žalobcu voči rozhodnutiam žalovaného a správcu dane, predmetom ktorých bolo rozhodovanie o dani z pridanej hodnoty (nadmernom odpočte) za iné zdaňovacie obdobia. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného, vychádzali zo záverov tej istej daňovej kontroly, všetky boli napadnuté tou istou správnu žalobou, boli v nich spochybnené obchody medzi žalobcom a rovnakými dodávateľmi (Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o.). Rovnako boli spochybnené aj podmienky intrakomunitárneho dodania tovaru podľa § 43 zákona o DPH. V preskúmanom prípade bol navyše dodávateľ Bacoli s. r. o., pričom závery nižšie citovaného rozsudku sa vzťahujú aj na tohto dodávateľa. V uvedených prípadoch považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, pričom rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

36. Kasačný súd tak v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24. apríla 2024. S týmto rozsudkom kasačného

súdu sa konajúci senát v podstatnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza.

„48. Kasačný súd v prvom rade skúmal námietky obsiahnuté v bode III. kasačnej sťažnosti týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly a namietaného prekročenia ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

49. Čo sa týka namietanej doby prerušenia daňovej kontroly od 11.12.2015 do 18.01.2016, kasačný súd sa nestotožnil s premisou, z ktorej vychádzala sťažovateľova argumentácia, že v prípade doručenia odpovede na žiadosť o MVI žalovaný, oddelenie CLO má len administratívne preposlať túto odpoveď, t. j. že sa jedná (len) o proces vnútroštátneho doručovania dokumentov. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty predpokladá komunikáciu, oznamovanie a pripojenie dokumentov v dohodnutom jazyku, preto úlohou žalovaného, oddelenia CLO je nielen pasívne „preposlanie odpovede“, ale aj verifikácia jej znenia, resp. úplnosti a aj prípadný preklad. Ak teda táto činnosť v predmetnej veci netrvala viac ako 38 dní (resp. 22 pracovných dní), kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že sa nejedná o enormne dlhú dobu, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušenia, resp. neprerušenia daňového konania.

50. Názor vyjadrený v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2019 je aj podľa kasačného súdu možné subsumovať na skutočnosť, kedy bola odpoveď odoslaná zo strany zahraničného správcu dane, doručená oddeleniu CLO a následne preposlaná, pretože sa jedná v princípe o ten istý administratívny postup, ako pri odosielaní žiadosti o MVI, len smerom naspäť k správcovi dane.

51. Kasačný súd zdôrazňuje, že § 61 ods. 4 Daňového poriadku predpokladá, že ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, je subjektom, ktorý v konaní pokračuje, správca dane. Aj výkladom tohto ustanovenia možno dospieť k záveru, že rozhodujúcim v prípade doručenia odpovede žiadosť o MVI je moment doručenia tejto odpovede správcovi dane. Tomu napokon zodpovedá aj odôvodnenie rozhodnutia č. 9412402/5/436041/2015 o prerušení daňovej kontroly zo dňa 03.03.2015, v ktorom je uvedené, že „daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 06.03.2015 do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušného členského štátu Daňovým úradom Nitra.“

52. Skutočnosť, že správca dane ... čakal už len na poslednú odpoveď na žiadosť o MVI (vo veci NAUROMEX KFT, ktorá sa týkala iného zdaňovacieho obdobia v rámci daňovej kontroly), nespôsobuje nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Kasačný súd je toho názoru, že sa nejedná o enormne dlhú dobu, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušenia, resp. neprerušenia daňového konania, zároveň z administratívneho spisu vyplýva, že orgány verejnej správy v súvislosti s touto otázkou zaslali maďarskej daňovej správe tri urgencie.

53. Uvedené závery kasačný súd opiera najmä o rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, ktoré sú aplikovateľné aj na predmetnú vec: „20. [...] možno konštatovať, že predmetom žiadosti boli informácie, ktoré mohli byť užitočné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu za iné kontrolované zdaňovacie obdobia v rámci tej istej daňovej kontroly. Správcovi dane nemožno vytýkať dĺžku trvania prerušenia kontroly, keďže na postup dožiadaného daňového orgánu v Českej republike nemal vplyv a o urýchlenie odpovede sa usiloval v rámci svojich možností zaslaním piatich urgencií. Tu treba poznamenať, že ani žalobca počas prerušenia daňovej kontroly neinicioval žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane. [...]

21. Veľký senát konštatuje, že záver správneho súdu, podľa ktorého bolo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI nezákonné a neúčelné a dĺžka trvania prerušenia bola neprimeraná, pretože z odpovede na žiadosť nevyplynuli informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. [...]

22. Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcom dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má šetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre náležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016). [...]

24. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola bola v prejednávanom prípade vykonávaná za viaceré mesačné zdaňovacie obdobia a rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.12.2013 bola prerušená ako taká, s účinkami na všetky kontrolované mesiace. Keďže v mesiaci august 2009, ktorého sa preskúmané rozhodnutie týka, neboli predmetom posudzovania obchody s českou spoločnosťou KAPITAL SYSTEM, s.r.o., objektívne nemohla mať žiadosť o MVI ani odpoveď českej strany vplyv na skutkové zistenia patriace k zdaňovaciemu obdobiu august 2009. Ak sa však žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).“

54. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou uvedenou v bode II. kasačnej sťažnosti (spočívajúcou v tom, že tieto na jednej strane dôvodili, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane, resp. na oslobodenie od dane, a na druhej strane mali tvrdiť, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode, resp. že došlo k zneužitiu práva). Kasačný súd súhlasí s názorom krajského súdu, že v predmetnej veci k zmiešavaniu týchto dôvodov nedošlo. Napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie sú vnútorne konzistentné a nie sú v tomto ohľade zmätočné. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane počas daňovej kontroly síce sťažovateľovi komunikoval aj parciálne indície smerujúce k nožnej existencii daňového podvodu, avšak napokon ustálil, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH/oslobodenie od DPH. ... kasačný súd túto vadu vyhodnotil tak, že táto sama o sebe nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia. Z hľadiska presvedčivosti je nepochybne vhodnejšie, pokiaľ orgány verejnej správy v odôvodnení uvádzajú len tie skutočnosti, ktoré sa týkajú dôvodov, pre ktoré rozhodli nimi zvolenými výrokmi. Pokiaľ však uvedú aj ďalšie úvahy, nemôže ísť bez ďalšieho o vadu, ktorá by rozhodnutia robila nezákonným, prípadne mala za následok porušenie práva na spravodlivý proces, ak samotný výrok je dostatočne odôvodnený.

K dôkaznému bremenu

55. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou 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 spochybni 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou 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 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

56. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je však akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). 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 (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

57. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samé osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak

nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobienie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

Právo na odpočítanie dane

58. V danej veci je právo na odpočítanie dane upravené v § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, a to tak, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ ... Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

59. Predmetné ustanovenia je nutné vykladať v súlade s čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Podľa tohto ustanovenia, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

60. Z uvedených ustanovení vyplýva, že pre uplatnenie práva na odpočet DPH je nutné, aby bol žalobca platiteľom DPH, tovar alebo služby boli použité za účelom iných zdaniteľných transakcií žalobcu a tovar bol poskytnutý žalobcovi inou zdaniteľnou osobou (porovnaj uznesenie Súdneho dvora Európskej únie C-610/19 z 3. septembra 2020, bod 43).

[...]

62. Pri ďalšom dodávateľovi - Pet-print, s.r.o. - boli pochybnosti správcu dane postavené primárne na tom, že tento dodávateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov, pretože títo boli nekontaktní a niektorým z nich bola v roku 2013 zrušená registrácia k DPH. Hoci pri tomto dodávateľovi správca dane tvrdil aj to, že spochybnil aj existenciu samotného tovaru (repky), zistenia správcu dane neboli dostatočné pre spochybnenie prepravy tohto tovaru, keď nepostačuje ako pochybnosť to, že bývalá konateľka - B. Sedlárová obchody síce potvrdila, ale uviedla, že nevie, kto sú prepravcovia tovaru - iba uviedla, že čísla áut sú na dokladoch spolu s podpisom vodiča a dodávateľa dodávali tovar v rámci parity DAP, v čom je zahrnutá aj cena vrátane dopravy ... Toto totiž podľa kasačného súdu neodporuje tvrdeniu sťažovateľa, že dopravu do jeho skladov zabezpečovali dodávatelia.

63. Krajský súd skonštatoval, že spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru ... a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdila. Nepreukázanie nadobudnutia tovaru však spočívalo v spochybnení troch subdodávateľov tejto spoločnosti, z ktorých dvaja boli nekontaktní a tretí predložil doklady, ale podľa správcu dane dodanie tovaru pre spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázal. Čo sa týka tvrdeného spochybnenia prepravy, to spočívalo v tom, že „podľa predložených príjemiek a výdajok daňový subjekt MAGISTRATO s.r.o. využíval motorové vozidlá, ktoré si prenajal od maďarskej spoločnosti SN-L INVEST KFT ... Konateľom spoločnosti boli predložené nájomné zmluvy v maďarskom jazyku“ ... Správca dane ďalej tvrdil, že spoločnosť SN-L INVEST KFT uzavrela len nájomnú zmluvu so slovenským subjektom (MAGISTRATO s.r.o.) a nemala licenciu na prepravu tovaru. To je podľa správcu dane rozporné so skutočnosťou, že na prehľadoch vážení a výdajkách sú evidované čísla maďarských motorových vozidiel, ale spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. neeviduje faktúry za prepravu. Kasačný súd sa však musí v tomto stotožniť so sťažovateľom, že takéto spochybnenie dopravy je nedostatočné, keď sa javí ako logické, že ak si spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. prenajala vozidlá, ktorými vykonávala sama dopravu (čo správca dane nespochybnoval). V nadväznosti na uvedené na pochybnosť o doprave nepostačuje skutočnosť, že táto spoločnosť nemala faktúry na prepravu od dopravcu.

64. Kasačný súd teda súhlasí s tvrdením, že žalobca nemôže zodpovedať za porušenia povinností svojich dodávateľov, spochybnenie subdodávateľov či za nekontaktnosť dodávateľov, resp. subdodávateľov. Pochybnosti o uzatvorení obchodu je potrebné podložiť aj ďalšími skutočnosťami, napr. nezrovnalosťami pri preprave. V predmetnej veci správca dane tvrdil, že pri dodávateľoch Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. spochybnil aj existenciu tovaru, tieto skutočnosti však nedostatočne odôvodnil.

65. Po komplexnom posúdení jednotlivých dôkazov kasačný súd konštatuje, že orgány verejnej správy dostatočne nespochybnili realizovaný obchod medzi sťažovateľom a jeho dodávateľmi. Záver orgánov verejnej správy o spochybnení hmotnoprávných podmienok vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom sa preto javí ako nedostatočný/predčasný. Kasačný súd reflektuje i skutočnosti, ktoré evokujú možné

spochybnenie reálneho uskutočnenia deklarovaných obchodov (napr. pôvod tovaru), avšak s ohľadom aj na vyššie uvedené je zrejmé, že správca dane nedostatočne odôvodňoval spochybnenie existencie hmotnoprávnych podmienok v predmetnej veci.

Oslobodenie od dane

66. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa čl. 138 ods. 1 a čl. 139 ods. 1 Smernice 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. 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).

67. Zákonodarcu vo vzťahu k preukazovaniu splnenia podmienok oslobodenia od dane ustanovuje okruh dôkazov identifikovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH. „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 správca 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).

68. 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).

69. 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 správcom 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 30. septembra 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).

70. 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).

71. 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).

72. V súvislosti s preskúmanou vecou sa kasačný súd stotožňuje so sťažovateľom v tom, že správca dane nespochybnil to, že mu sťažovateľ predložil doklady za účelom preukázania uplatneného práva na oslobodenie intrakomunitárnych dodaní pre odberateľov...

73. Správca dane v rámci žiadostí o MVI preveroval aj žalobcom deklarované dodania daňovým subjektom ... s oslobodením od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 zákona DPH a podľa názoru správneho súdu - ani v týchto prípadoch z vykonaného dokazovania nevyplývalo preukázanie intrakomunitárnych dodaní. Správca dane podľa správneho súdu nadobudol dôvodné pochybnosti, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte, čo v danom prípade preukázané nebolo. Tento záver však kasačný súd hodnotí ako predčasný, keď správca dane spochybňoval dodanie tovaru deklarovaným odberateľom v zásade tým, že deklarovaní odberatelia ... nadobudnutie tovaru nepreukázali, resp. boli nekontaktní. Kasačný súd však podotýka, že správca dane sa nezameral na spochybnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie oslobodenia od DPH, resp. na spochybnenie CMR dokladov a iných dokladov, ktorými sťažovateľ tvrdil a preukazoval existenciu jednotlivých plnení. Preto je potrebné, aby správca dane svoje závery dostatočne odôvodnil a zároveň sa zameral aj na ďalšie dokazovanie, týkajúce sa prepravy. Správca dane v napadnutom rozhodnutí síce poukázal na vykonané zisťovanie prostredníctvom MVI vo vzťahu k deklarovaným dopravcom, tieto zistenia však interpretoval v tom zmysle, že týmto nebolo zo strany sťažovateľa preukázané vykonanie dopravy. Správca dane však adresne vo vzťahu k jednotlivým odberateľom neuviedol, či tieto vykonané dôkazy spochybňujú alebo nespochybňujú existenciu jednotlivých obchodov. Za uvedeného skutkového stavu sa kasačný súd nestotožňuje s tým, že by ďalšie dokazovanie ohľadom dopravy (preverenie trás vozidiel v NDS) bolo a priori potrebné hodnotiť za nadbytočné. Kasačný súd si je vedomý časového odstupu, ktorý limituje možnosti na ďalšie vykonanie dôkazov, je však úlohou správcu dane sa k jednotlivým návrhom na vykonanie dôkazov opätovne vyjadriť a svoje závery náležite odôvodniť."

37. So zreteľom na uvedené závery, vyhodnotil kasačný súd kasačné body v časti týkajúcej sa posúdenia jednotlivých obchodov s dodávateľmi, ako aj s odberateľom ako dôvodné. So zreteľom na citovaný text predošlého rozsudku kasačný súd uvádza, že jednotlivé deklarované obchody neboli daňovými orgánmi nateraz dostatočne spochybnené.

38. Nad rámec uvedený v citovanom rozsudku kasačný súd upriamuje pozornosť na skutočnosť, že sťažovateľ podľa vykonaného dokazovania pri intrakomunitárnych dodávkach predložil CMR doklady, komunikoval so zástupcami dodávateľov. Je pravdou, že viaceré zistenia správcu dane vnášajú pochybnosť o jednotlivých obchodoch spôsobom, ktorý bol deklarovaný sťažovateľom, avšak so zreteľom na citované skutočnosti miera pochybnosti uvedená v rozhodnutiach daňových orgánov nedosahovala takú intenzitu, na základe ktorej by bolo nateraz dôvodné prijať záver, že obchody sa neudiali spôsobom deklarovaným sťažovateľom.

#### V. Záver

39. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a podľa zistení kasačného súdu trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane rovnakou vadou [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP]. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

40. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

41. 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 rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.