

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/32/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200437  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 08. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: prof. JUDr. Juraj Vačok  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200437.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, so sídlom: Zlatná na Ostrove 456, 946 12, IČO: 31 106 161, zastúpený: MV Legal s. r. o., so sídlom: Jedenásta 16, 831 01 Bratislava, IČO: 36 857 947, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/56/2021-252, takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného 100929648/2021 z 28. mája 2021 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101731192/2020 z 18. novembra 2020 sa zrušujú a vec sa vracia Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania a trov konania na správnom súde.

### odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 101731192/2020 z 18. novembra 2020 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 109.078,46 € za zdaňovacie obdobie júl 2012. Zároveň vyrubil žalobcovi DPH vo výške 19.376,55 €. Dôvodom bolo, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniateľných obchodov na základe nasledovných prijatých faktúr za tovar, od dodávateľa - Pet-print, s.r.o.:

- faktúra č. 282012 na sumu 41.988,- € (DPH 6.998,- €), tovar: repka,
- faktúra č. 292012 na sumu 28.824,- € (DPH 4.804,- €), tovar: repka,
- faktúra č. 302012 na sumu 28.632,- € (DPH 4.772,- €), tovar: repka,
- faktúra č. 332012 na sumu 28.572,- € (DPH 4.762,- €), tovar: repka,
- faktúra č. 342012 na sumu 28.596,- € (DPH 4.766,- €), tovar: repka,

od dodávateľa - MAGISTRATO s.r.o.:

- faktúra č. 15/G/2012 na sumu 72.758,28 € (DPH 12.126,38 €), tovar: kukurica,
- faktúra č. 17/G/2012 na sumu 295.305,36 € (DPH 49.217,56 €), tovar: repka,
- faktúra č. 21/G/2012 na sumu 129.795,12 € (DPH 21.632,52 €), tovar: repka,

z ktorých si uplatnil odpočet DPH. Tým mal porušiť § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“).

Žalobca tiež nepreukázal intrakomunitárne dodanie tovaru - repky, ktoré malo byť oslobodené od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, nasledovným odberateľom:

NORDINGENWEST HUNGARY K. F. T, na základe žalobcom vystavenej faktúry č. 123000043 za 165 t na celkovú sumu bez DPH 85.381,85,- €,

KEREPESI PROJEKT K. F. T., na základe žalobcom vystavených faktúr:

- faktúra č. 123000045 za 47,72 t na celkovú sumu bez DPH 24.575,80 €,
- faktúra č. 123000047 za 47,66 t na celkovú sumu bez DPH 24.544,90 €,
- faktúra č. 123000049 za 95,78 t na celkovú sumu bez DPH 49.326,70 €,

BARCAAGRO K.F.T. na základe vystavených faktúr:

- faktúra č. 123000044 za 507,84 t na celkovú sumu bez DPH 253.920,- €,
- faktúra č. 123000048 za 176,94 t kukurice na celkovú sumu bez DPH 89.354,70 €.

Pri odberateľoch KEREPESI PROJEKT K. F. T. a BARCAAGRO K.F.T. nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru. V súvislosti s deklarovými obchodmi s týmito subjektmi tak malo prísť aj k porušeniu povinnosti žalobcu uvedenej v § 19 ods. 1 zákona o DPH.

2. Žalobca sa voči rozhodnutiu správcu dane odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 100929648/2021 z 28. mája 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správny súdom

3. Žalobca podal všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), v ktorej napadol okrem iných aj rozhodnutie žalovaného. Namietal nezákonnosť a nedostatočnú odôvodnenosť rozhodnutia žalovaného, ako i nezákonnosť a nedostatočnú odôvodnenosť rozhodnutia správcu dane. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. Uznesením č. k. 21S/36/2021 - 193 správny súd vylúčil žalobu v časti, v ktorej sa napadá rozhodnutie žalovaného, na samostatné konanie. Vec bola následne prejednávaná pod sp. zn. 21S/55/2021.

5. Správny súd rozsudkom č. k. 21S/56/2021-252 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“) žalobu voči rozhodnutiu žalovaného ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení rozsudku uviedol k jednotlivým námietkam vzneseným v žalobe nasledovné závery:

- správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním si listinných dokladov, výsluchom svedkom, ako aj vyjadrením žalobcu, inými dôkazmi. Žalobca bol opakovane vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku;
- lehota na vykonanie daňovej kontroly bola zachovaná. Daňová kontrola prebiehala v období od 16. júla 2014 do 16. mája 2016. Bola prerušená od 6. marca 2015 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, pričom v daňovej kontrole sa pokračovalo 18. januára 2016;
- žalovaný sa neodklonil od rozhodovacej praxe správnych súdov, pretože žalobca poukazoval na rozhodnutia s iným skutkovým základom;
- správca dane dostatočným spôsobom uniesol dôkazné bremeno. Spochybnené boli najmä dodávky tovaru dodávateľmi žalobcu. Dostatočne bolo spochybnené aj dodanie tovaru žalobcom spoločnosti NORDINGENWEST HUNGARY K.F.T. Nebolo preukázané, že tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky a bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte v rámci Európskej únie. Pri intrakomunitárnych dodávkach spoločnosti BARCAAGRO K.F.T. bolo preukázané, že táto spoločnosť nepriznala v 3. štvrtroku daň z intrakomunitárnych transakcií, nemala materiálne zabezpečenie, skladové priestory, žiaden hmotný majetok vrátane vhodných vozidiel na prepravu. Spoločnosť KEREPESI PROJEKT K. F. T. bola pri preverovaní dodávok nekontaktná;
- ďalšie dôkazy navrhované žalobcom by neprispeli k detailnejšiemu objasneniu skutkového stavu;
- žalobca nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúce z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil spochybneniu reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi ním, deklarovými dodávateľmi a odberateľom;
- žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil. Na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený;
- rozhodnutie žalovaného je riadne odôvodnené;
- rozhodnutia orgánov verejnej správy boli vydané z dôvodu nesplnenia podmienok pre odpočet DPH a nie z dôvodu daňového podvodu, či zneužitia práva.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

6. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Odôvodnil ju tým, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP); rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP); odkloniť sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Navrhol, aby kasačný súd zrušil

rozsudok správneho súdu, rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že:

- tovar bol zo strany žalobcu dodaný odberateľovi deklarovanému na faktúre v rámci intrakomunitárneho dodania. Transakciu s konkrétnym dodávateľom preukazuje množstvo vzájomných previazaných dokladov. Pokiaľ sa veci mali udiať inak, muselo ísť o podvod zo strany neznámej osoby, o čom však žalobca konajúcich v dobrej viere i s potrebnou opatrnosťou nemohol vedieť;
- z rozhodnutí orgánov verejnej správy a rozsudku správneho súdu nie je jednoznačné, prečo žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH. V predmetných aktoch je tvrdené, že nárok na odpočet DPH nevznikol z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, avšak zároveň sa uvádza nedostatočná obozretnosť, ktorá je skúmaná pri daňovom podvode;
- lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nezákonne prekročená o 25 dní. Koniec prerušenia daňovej kontroly mal byť viazaný na 11. decembra 2015, kedy bola doručená maďarskou daňovou správou konečná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Koniec prerušenia nemožno viazať až na 18. januára 2016, kedy správca dane oznámil žalobcovi pominutie dôvodov na prerušenie daňovej kontroly a pokračovanie v jej výkone. Oddelenie CLO, na ktoré bola doručená odpoveď maďarskej daňovej správy, malo preposlať túto odpoveď bezodkladne správcovi dane, a nie až viac ako mesiac po jej obdržaní. Preto aj protokol z daňovej kontroly má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť;
- vyžadoval od dodávateľa doklady nad rámec všeobecného preverenia (napr. preukázanie občianskym preukazom). Predložil množstvo dôkazov (listiny, svedkovia) na preukázanie, že všetky obchody prebiehali štandardne, obvyklým spôsobom, za obvyklé a primerané ceny, s primeraným ziskom. V danom čase nebolo možné odhaliť akékoľvek prípadné podozrivé okolnosti, týkajúce sa dodávateľov;
- preprava tovaru bola uskutočnená. Žalobca odovzdal tovar prepravcovi, čo prepravca garantoval podpisom na príslušnom CMR doklade pri prevzatí tovaru v mene odberateľa. K preprave dodávateľovi mali byť vykonané ďalšie navrhované dôkazy;
- správny súd sa nevyssporiadal s judikatúrou, na ktorú bola upriamená pozornosť v správnej žalobe.

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že závery v rozsudku správneho súdu sú právne správne, dostatočne odôvodnené a vychádzajú z preukázaných objektívnych skutočností. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako bezdôvodne podanú zamietol.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

9. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

10. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanie kasačnej sťažnosti bol zaplatený.

11. Po meritórnom preskúmaní veci kasačný súd dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

12. Kasačný súd v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/45/2023, sp. zn. 4Sfk/46/2023, sp. zn. 4Sfk/47/2023, ktoré boli vydané 24. apríla 2024, rozhodoval o obdobných kasačných sťažnostiach. 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 zdaňovacie obdobia apríl, máj, október 2012. Rozhodnutia orgánov verejnej správy, rovnako ako aj rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného, vychádzali zo záverov tej istej daňovej kontroly, všetky boli napadnuté tou istou žalobou, boli v nich spochybnené obchody medzi žalobcom a rovnakými dodávateľmi (Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o.).

13. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. So zreteľom na skutočnosť, že závery vyššie uvedených rozsudkov kasačného súdu sú aplikovateľné aj na prejednávajúcu vec, odpovedajú na jednotlivé kasačné body, kasačný súd poukazuje na jeden z týchto rozsudkov - sp. zn. 4Sfk/46/2023 z 24. apríla 2024 a uvádza nasledovnú časť tohto rozsudku reagujúcu na kasačné body vznesené žalobcom v kasačnej sťažnosti prejednávanej v tomto konaní:

46. 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.

47. Čo sa týka namietanej doby prerušenia daňovej kontroly od 11. decembra 2015 do 18. januára 2016, kasačný súd sa nestotožnil s premisou, z ktorej vychádzala sťažovateľova (žalobcova) 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 (správneho súdu), že sa nejedná o enormne dlhú dobu, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušenia, resp. neprerušenia daňového konania.

48. Názor vyjadrený v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2019, na ktorý poukázal správny súd, 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.

49. Kasačný súd zdôrazňuje, že § 61 ods. 4 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 (medzinárodná výmena informácií) je moment doručenia tejto odpovede správcovi dane. Tomu napokon zodpovedá aj odôvodnenie rozhodnutia č. 9412402/5/436041/2015 o prerušení daňovej kontroly zo dňa 3. marca 2015, v ktorom je uvedené, že „daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 6. marca 2015 do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušného členského štátu správcom dane.“

50. ... Skutočnosť, že správca dane v období od 8. mája 2015 do 18. januára 2016 čakal na predmetnú odpoveď na žiadosť o MVI, nespôsobuje nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Kasačný súd v tejto súvislosti dopĺňa, 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.

51. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou uvedenou v bode II. kasačnej sťažnosti (spočívajúcou v tom, že tieto na jednej strane dôvodili, že sťažovateľ nespĺnil 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 novej 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

52. 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 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 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 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

53. 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. septembra 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).

54. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj Súdneho dvora Európskej únie (SDEÚ) identifikovala rad okolností, ktoré samé o sebe (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 vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64).

Právo na odpočítanie dane

55. 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.

56. 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.

57. 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).

58. Pri dodávateľovi Pet-print, s.r.o. boli pochybnosti správcu dane postavené primárne na tom, že tento dodávateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov ... 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 (str. 144 - 145 Protokolu č. 103016517/2016). Toto totiž podľa kasačného súdu neodporuje tvrdeniu sťažovateľa, že dopravu do jeho skladov zabezpečovali dodávateľa.

59. Krajský súd skonštatoval, že spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru (... repka) 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 príjmiem 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" (str. 148 Protokolu č. 103016517/2016). Správca dane ďalej tvrdil, že spoločnosť SN-L 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 nespochybňoval). V nadväznosti na uvedené na pochybnosť o doprave nepostačuje skutočnosť, že táto spoločnosť nemala faktúry na prepravu od dopravcu.

60. 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 uzatvorenom obchode je potrebné podložiť aj ďalšími skutočnosťami, napr. nezrovnalosťami pri preprave. ...

61. Po komplexnom posúdení jednotlivých dôkazov kasačný súd konštatuje, že orgány verejnej správy pri dodávateľoch Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. dostatočne nespochybnili realizovaný obchod medzi sťažovateľom a jeho dodávateľmi. Záver orgánov verejnej správy o spochybnení hmotnoprávných podmienok vo vzťahu k týmto 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 hmotnoprávných podmienok v predmetnej veci.

Oslobodenie od dane

62. 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).

63. Zákonodarca 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 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).

64. 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 ZNaÚÚS pod č. 71/2017 rovnako aj sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 46).

65. 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).

66. 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).

67. 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 získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

68. 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 odberateľa ... (Maďarsko) od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

69. 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, .... Kasačný súd však podotýka, že správca dane sa nezamerl 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 zamerl aj na ďalšie dokazovanie, týkajúce sa prepravy. Správca dane v napadnutom rozhodnutí síce poukázal na vykonané zisťovanie prostredníctvom MVI vo vzťahu k deklaroványm 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.

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

15. Nad rámec uvedený v citovanom rozsudku kasačný súd upriamuje pozornosť na skutočnosť, že žalobca podľa vykonaného dokazovania pri všetkých troch intrakomunitárnych dodávkach predložil CMR doklady, komunikoval so zástupcami dodávateľov. Je pravdou, že viaceré zistenia správcu dane vnášajú pochybnosť o jednotlivých obchodoch spôsobom, ktorý bol deklarován žalobcom. So zreteľom na citované skutočnosti však miera pochybnosti uvedená v rozhodnutiach orgánov verejnej správy nedosahovala takú intenzitu, na základe ktorej by sme mohli prísť k záveru o tom, že obchody sa neudiali spôsobom deklaroványm žalobcom.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

16. Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy ... nie je v súlade so zákonom, a správny súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie správneho súdu zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie. Kasačný súd, pretože vyhodnotil kasačné body v časti posúdenia obchodov medzi dodávateľmi a odberateľom za dôvodné, rozhodol podľa predmetného ustanovenia. Úlohou orgánov verejnej správy bude nanovo posúdiť jednotlivé dôkazy týkajúce sa sporných obchodov, doplniť dokazovanie minimálne v časti prepravy spornému odberateľovi

a nanovo rozhodnúť. Z dôvodu, že v novom konaní bude potrebné posúdiť nanovo skutkový stav a doplniť dokazovanie, bolo účelnejšie zrušiť aj rozhodnutie správcu dane a vrátiť vec na ďalšie konanie priamo tomuto orgánu.

17. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania a konania pred správny súdom, pretože žalobca v kasačnom konaní bol úspešný. Rovnako bol žalobca úspešný aj v konaní pred správny súdom z dôvodu, že rozhodnutie správneho súdu bolo týmto rozsudkom zmenené v prospech žalobcu.

18. Podľa § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 1. júna 2023 zo správneho súdu na Správny súd v Bratislave. Z tohto dôvodu bude aj tento rozsudok doručovaný cestou Správneho súdu v Bratislave.

19. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.