

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/23/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200192
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6021200192.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: KOVACO, spol. s r.o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 038 911, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária MCL, s.r.o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO. 50 074 369, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100224868/2021 a č. 100224410/2021 zo dňa 9. februára 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76 S 37/2021-120 zo dňa 2. júna 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76 S 37/2021-120 zo dňa 2. júna 2022 m e n í tak, že rozhodnutia žalovaného č. 100224868/2021 a č. 100224410/2021 zo dňa 9. februára 2021 v spojení s rozhodnutiami Daňového úradu Banská Bystrica č. 101643987/2020 a č. 101643485/2020 zo dňa 29. októbra 2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňovému úradu Banská Bystrica na ďalšie konanie.

II. Žalobkyni p r i z n á v a 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. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až júl 2014 a september až december 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 104021898/2016 zo dňa 3. októbra 2016 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 101643987/2020 zo dňa 29. októbra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - január 2014“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 25.228,02 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101643485/2020 zo dňa 29. októbra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - február 2014“) určil žalobkyni rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2.234,31 € za zdaňovacie obdobie február 2014, znížil jej nadmerný odpočet DPH zo sumy 42.007,47 € na sumu 39.773,16 €.

4. Žalovaný rozhodnutiami č. 100224868/2021 (január 2014) a č. 100224410/2021 zo dňa 9. februára 2021 (ďalej spolu len ako „rozhodnutia žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutia“) potvrdil prvostupňové rozhodnutia - január a február 2014.

5. V sporných veciach správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni uplatnené právo na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru pre českých odberateľov MAKO trade s.r.o. a Mil group s.r.o. z faktúr za dodanie betonárskej ocele a plechu v dňoch 27. januára 2014, 29. januára 2014, 28. januára 2014, 30. januára

2014, 16. januára 2014 a 4. februára 2014. Dôvodom nepriznania uplatnených daňových oprávnení bolo, že žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu podmienok podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom do 30. septembra 2014 (teda v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) a nepreukázala, že deklarované plnenia boli skutočne dodané deklarovaným odberateľom v Českej republike.

6. Spoločne k jednotlivým dodávkam správca dane a žalovaný uviedli, že žalobkyňa predložila faktúry vystavené pre zahraničných odberateľov MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o., ku ktorým boli pripojené potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom potvrdené pečiatkou odberateľa bez uvedenia konkrétnej osoby, ktorá predmetný tovar za odberateľa prevzala, CMR doklady nepotvrdené príjemcom, dodací list spoločnosti AXON, spol. s r.o. (ČR) potvrdzujúci dodanie tovaru ďalej spoločnosti B&B commercial activity (ČR; dodania zo dňa 27. januára 2014, 29. januára 2014, 28. januára 2014, 30. januára 2014 a 16. januára 2014) alebo spoločnosti ALDO CZ s.r.o. (ČR; dodania zo dňa 30. januára 2014 a 4. februára 2014). Prepravu tovarov podľa predložených faktúr mala realizovať spoločnosť AUTODOPRAVA BACHAN s.r.o. (ČR).

7. Žalovaný a správca dane na základe vykonaného dokazovania dospeli k názoru, že žalobkyňa nedodala jednotlivé tovary českým spoločnostiam MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o., ale až druhým, tretím či štvrtým odberateľom v Českej republike.

8. Žalovaný dal do pozornosti, že správca dane z medzinárodnej výmeny informácií ďalej len „MVI“) zistil, že spoločnosť MAKO trade s.r.o. a ani jej zástupca s orgánmi českej finančnej správy nespolupracujú a nekomunikujú, nepredložili doklady o obstaraní tovaru od žalobkyne, daňové doklady, evidencie DPH a ani účtovníctvo. Predmetný daňový subjekt podal v zdaňovacích obdobiach január a február 2014 daňové priznanie, v ktorom priznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru. Od marca 2014 nevykazuje predmetná spoločnosť žiadne zdaniteľné či iné plnenia. Orgány českej finančnej správy tiež zistili, že všetok tovar od žalobkyne bol spoločnosťou MAKO trade s.r.o. ďalej predaný spoločnosti AXON, spol. s r.o. (ČR). Z dokladov predložených spoločnosťou AXON, spol. s r.o. je zrejmé, že táto od spoločnosti MAKO trade s.r.o. nakupovala tovar za nižšiu cenu ako ho nakúpila od žalobkyne. Z hľadiska prepravy bol tovar prepravovaný od prvého dodávateľa - žalobkyne priamo k poslednému odberateľovi v Českej republike. Daňové doklady boli vystavované cez reťazec spoločností s miernou maržou u slovenských dodávateľov, následne u spoločnosti MAKO trade s.r.o. bola cena skokovo znížená, ďalší predaj medzi spoločnosťami v Českej republike bol opäť s miernou maržou. Tovar u posledného fakturanta v Českej republike je vo výsledku preto cenovo lacnejší ako bola cena, za ktorú bol tovar nakúpený u prvého slovenského dodávateľa. Zistenia z MVI týkajúce sa spoločnosti MIL group s.r.o. boli v podstatnom rovnaké ako v prípade spoločnosti MAKO trade s.r.o. Spoločnosť MIL group s.r.o. mala fiktívne sídlo, jediný konateľ bol vymazaný z obchodného registra 15. marca 2014 (dátum zániku funkcie 15. februára 2014). Z dôvodu nespolupráce s orgánmi finančnej správy bola predmetnej spoločnosti zrušená registrácia DPH k 6. augustu 2015.

9. Prostredníctvom MVI správca dane k prepravnej spoločnosti AUTODOPRAVA BACHAN s.r.o. zistil, že konateľ predmetnej spoločnosti potvrdil realizáciu prepravy tovaru ako aj vystavenie faktúr. Prepravca označil miesta nakládok na území Slovenskej republiky (v sídlach spoločností SSM s.r.o., Strážske, Klimex Trnava a Raven a.s., Slovenská Ľupča), pri nakládkach boli vždy skladníci a vodiči vozidiel. Miesta vykládky mali byť v areáloch spoločností B&B commercial activity s.r.o. - Ostrožská Nová Ves, HOLENDA s.r.o. - Borotice u Dobříše, ALDO CZ s.r.o. - Ostrava. Vo väčšine CMR dokladov predložených prepravcom nebol označený dátum prevzatia tovaru či potvrdenie, kto ho na území Českej republiky prevzal. Súčasťou faktúr predložených žalobkyňou a vystavených prepravcom boli záznamy o čase jazdy vozidiel, adresy nakládky a vykládky. Rovnako boli predložené objednávky, ktorými žalobkyňa určovala adresy nakládky a vykládky pre prepravcu. Z predložených záznamov o čase jazdy vozidla je zrejmé, že materiál - dodávaný tovar bol prevzatý spoločnosťou B&B commercial activity s.r.o. (pečiatka spoločnosti bola obsiahnutá v časti potvrdenie príjemcu).

10. Správca dane a žalovaný preto ustálili, že zo žalobkyňou predložených dokladov vyplýva, že tovar prijala spoločnosť B&B commercial activity s.r.o., a nie deklarovaný odberateľia - MAKO Trade s.r.o. alebo MIL group s.r.o.

11. Žalovaný dal do pozornosti tiež zistenie správcu dane, ktorý nahliadol do spisu z inej daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobia júl 2012 až február 2014, konkrétne do zistení z MVI. Zo zistení polície Českej republiky preverujúcej obchody spoločnosti AXON, spol. s r.o. vyplynulo, že so žalobkyňou pri sprostredkovaní predaja hutného materiálu jednala A. A. S. a jej konateľ Ing. Igor Kovačič, ktorí dojednávajú obchody s konateľom spoločnosti AXON, spol. s r.o. Rolandom Sandtnerom. Pri výsluchu A. A. S. uviedla, že sa zameriavala na obchodnú činnosť s českým odberateľom FERROSO metal s.r.o. (neskôr jeho „nástupnícke spoločnosti“ MIL group s.r.o. a MAKO trade s.r.o.). objednávky zasielala

pani K. (zamestnanec spoločnosti AXON, spol. s r.o.), pani S. zistila najlepšiu ponuku u slovenských spoločností a poslala ju späť, ak to bola väčšia ponuka túto dojednával za žalobkyňu pán W. (externý spolupracovník žalobkyne, bývalý konateľ spoločnosti FERROKOV s.r.o., resp. KOVACO PLUS s.r.o.) s konateľom spoločnosti AXON, spol. s r.o. Objednávky chodili telefonicky alebo e-mailom. Ak odberateľ nesúhlasil s cenou, tak cenu dojednávali pán W. a konateľ spoločnosti AXON, spol. s r.o., obdobne sa postupovalo v prípade chybných dodávok alebo reklamácií. V roku 2013 sa FERROSO metal s.r.o. zmenil na MIL group s.r.o. a potom na MAKO trade s.r.o. Pani S. nevedela o ukončení spolupráce. Z vysvetlenia Ing. Kovačiča (konateľa žalobkyne) vyplynulo, že sa zúčastnil jednania, pri ktorom bol prítomný aj konateľ spoločnosti AXON, spol. s r.o. - pán Sandtner.

12. Podľa názoru správcu dane a žalovaného vyjadrenia pani S. o objednávkach od spoločnosti AXON, spol. s r.o. svedčia o tom, že žalobkyňa vedela, že tovar je v skutočnosti dodávaný iným osobám, než tým, ktoré boli uvedené na faktúrach, ktoré pani S. vystavovala. Účelom predmetného konania malo byť získanie neoprávnenej výhody v podobe čerpaných nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu, pretože žalobkyňa si nadmerné odpočty uplatňovala v súvislosti s oslobodeným dodaním tovaru deklarovanému odberateľovi, pričom takéto dodanie mu nepreukázala. Podľa názoru správcu dane a žalovaného žalobkyňa tiež zanedbala primeranú obozretnosť, keď za odberateľov komunikovala s osobami bez preukázateľných oprávnení konať za odberateľské spoločnosti. Išlo pritom o obchodnú spoluprácu v pre žalobkyňu novom obchodnom odvetví, resp. segmente.

13. Správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie 2011, v ktorom bol obsiahnutý výsluch K. W. zo dňa 7. januára 2019. Ten uviedol, že prepravu tovaru si zabezpečoval odberateľ v Českej republike, spoločnosť FERROSO metal s.r.o., MIL group s.r.o. a MAKO trade s.r.o. Za všetky menované spoločnosti bol konateľom Miloslav Coufal. Za žalobkyňu sa záujemcom o tovar oznámilo, že tovar je zabezpečený, uviedlo sa množstvo, sortiment a miesto, kde sa nachádza. Na osoby za odberateľské spoločnosti si pán W. už nespomínal. Pán W. nepredložil doklad, ktorý by ho oprávňoval reprezentovať žalobkyňu pri dojednávaní obchodov. Nemal v predmetnej spoločnosti ani žiadnu funkciu. Na otázku, či vnímal spoločnosť AXON, spol. s r.o. a pána Sandtnera ako obchodnú kanceláriu spoločnosti FERROSO metal, s.r.o. uviedol, že áno a tiež uviedol, že pán Sandtner a aj zástupca spoločnosti FERROSO metal s.r.o. boli na obchodných stretnutiach. Dôvodom nákupu tovaru žalobkyňou od subdodávateľov na území Slovenskej republiky pre odberateľské obchodné spoločnosti v Českej republike malo byť podľa pána W. to, že žalobkyňa ponúkala nižšiu, výhodnejšiu cenu.

14. Podľa správcu dane a žalovaného je nepravdivé tvrdenie pána W., že prepravu zabezpečovali odberatelia tovaru, keďže konateľ prepravcu vypovedal, že prepravu objednávali pán W. a pani S. za žalobkyňu.

15. Podľa názoru správcu dane a žalovaného žalobkyňa nepreukázala (neuniesla svoje dôkazné bremeno), že tovar skutočne dodala a prepravila do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte, ktorú uviedla na odberateľskej faktúre - teda pre MIL group s.r.o. a MAKO trade s.r.o. Tovary skutočnosti dodala ďalším odberateľom v poradí v Českej republike. Na tejto skutočnosti nič nemenia ani predložené zmluvy a úhrady na účet žalobkyne. Nebolo totiž preukázané, že deklarovaní odberatelia tovar fyzicky prebrali, nezúčastnili sa jeho nakladania ani vykladania. Deklarovaní odberatelia s českými správcami dane nekomunikovali a nepredložili im potrebné doklady. Správca dane a žalovaný nespochybňovali reálnu existenciu plnení, ale ich dodanie deklarovaným odberateľom. Keďže deklarovaní odberatelia neumožnili preveriť, či z nadobudnutého tovaru uskutočnili samozdanenie DPH v zmysle zákonov platných v Českej republike, mal správca dane a žalovaný pochybnosť o reálnom prijatí tovaru uvedenými spoločnosťami.

16. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že správca dane ju obvinil z účasti na daňovom podvode, žalovaný doplnil, že tomu tak nie je a k nepriznaniu daňových oprávnení došlo z dôvodu porušenia § 43 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 zo strany žalobkyne.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

17. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správne žaloby na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správny súd žaloby proti rozhodnutiam žalovaného unesením č. k. 76 S 37/2021-105 zo dňa 28. apríla 2022 spojil na spoločné konanie.

18. Žalobkyňa v obdobných správnych žalobách v podstatnom namietala, že medzi ňou a spoločnosťami MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o. bola uzatvorená rámcová zmluva s výhradou vlastníctva (vlastnícke právo k zakúpenému tovaru prechádza na nadobúdateľa až zaplatením ceny tovaru). Zaplatením ceny preto prešlo vlastnícke právo k dodávanému tovaru na deklarovaných odberateľov. Podľa názoru žalobkyne správca dane a žalovaný nerešpektovali ustanovenia zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“) týkajúce sa prevodu

vlastníckeho práva a vzniku práva nakladať so zásielkou, a to napriek nespornosti zmluvných dojednaní zo strany zmluvných strán. Žalobkyňa zdôraznila, že dodávky sa uskutočňovali prostredníctvom prepravcov, kde faktická preprava bola správcovi dane potvrdená aj z dokladov Národnej diaľničnej spoločnosti. Je preukázateľné, že tovar bol naložený, u deklarovaných odberateľov prevzatý, pričom dispozícia na vykládku (konkrétna adresa vykládky) bola zadávaná práve deklarovanými odberateľmi v Českej republike. Žalobkyňa podľa vlastných tvrdení miesto vykládky nikdy nepoznala, poznala len mesto dodania (nie konkrétnu adresu miesta). Správca dane a žalovaný nemajú kompetenciu konštatovať (ne)platnosť zmluvy, ktorú žalobkyňa so svojimi odberateľmi uzatvorila. Za žalobkyňu dohadovali obchody osoby s príslušným oprávnením - pani S. a pán W., za odberateľov vystupovali pani K., pán Y. a pán Sandtner, ktorí podľa žalobkyne mali oprávnenie na reprezentáciu odberateľov. Českí odberatelia nikdy nevzniesli protest/námietky proti oprávneniam týchto zástupcov. Správca dane a žalovaný neboli podľa názoru žalobkyne oprávnení ukladať jej také postupy a prevencie, ktoré nemajú oporu v zákone a ani od nej nemohli vyžadovať, aby konala v rozpore s uzatvorenou zmluvou.

19. Žalobkyňa poukázala na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-492/13, Traum EOOD, kde bolo ustálené, že k uplatneniu oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa a dodávateľ preukáže, že uvedený tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu Európskej únie. Žalobkyňa zdôrazňuje, že tieto podmienky jednoznačne splnila, keď v predmetnej veci nie je sporné, že došlo k vývozu tovaru do Českej republiky a nesporné je tiež, že tovar existoval. Správca dane a žalovaný rozporujú len to, že tovar bol odovzdaný iným daňovým subjektom ako deklarovala žalobkyňa v predložených faktúrach (išlo o klientov kupujúceho).

20. Žalobkyňa tiež namietala, že správca dane od nej požadoval zabezpečenie dokladov jej odberateľov v Českej republike, ktorých doklady boli zaistené orgánmi činnými v trestnom konaní. Žalobkyňa vo vzťahu k týmto dôkazom vyčerpala svoje dôkazné bremeno ich označením a požadovaním ich získania prostredníctvom MVI (čomu správca dane nevyhovel), pričom ich nezískanie zo strany správcu dane nemôže ísť na ťarchu žalobkyne. Správca dane sa nemôže zbaviť svojho dôkazného bremena len konštatáciou, že predmetné podklady sú nedostupné, resp. že predmetné odberateľské spoločnosti sú nekontaktné. Nekonaktnosť/odmietnutie komunikácie obchodných partnerov žalobkyne so správcom dane nemôže byť dôvodom pre neuznanie daňových oprávnení žalobkyne.

21. Žalobkyňa poukázala na vykonanú daňovú kontrolu za mesiac máj 2011, október 2011, november 2011 a jún 2013, kde boli v rámci kontroly predložené všetky doklady totožné so spornými zdaňovacími obdobiami. Osobitne žalobkyňa poukázala na zdaňovacie obdobie jún 2013, kde na základe obdobných obchodov správca dane uznal žalobkyne uplatnené oslobodenie od dane.

22. Žalobkyňa zastáva názor, že konala v dobrej viere a s dostatočnou obozretnosťou, že deklarovaní odberatelia jej v jednotlivých mesiacoch predkladali odsúhlasené, overenými podpismi konateľov opatrené potvrdenia o dodaní tovaru.

23. Podľa názoru žalobkyne táto splnila podmienky uplatneného práva na oslobodenie od dane, keď nikdy nebolo spochybnené, že tovar existoval a bol prepravený do Českej republiky a nebolo spochybnené ani to, že nadobúdateľ tovaru bol osobou identifikovanou pre daň v Českej republike. Žalobkyňa predložila všetky potrebné dokumenty pre preukázanie svojho nároku - faktúry, zmluvu, CMR, dodacie listy, prepravné doklady a pod. Správca dane sa pritom sústredil len na preverovanie okolností relevantných pred odberateľov žalobkyne, nie však z pohľadu podmienok pre uplatnenie daňového oprávnenia žalobkyňou. Správca dane a žalovaný sa v tomto smere nedržali ani metodického pokynu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z decembra 2012 k uplatňovaniu § 43 zákona o DPH.

24. Žalobkyňa tiež namietala, že podľa zákona o DPH účinného v roku 2012 nebola určená forma a obsah CMR dokladov. Zákon neobsahoval ani požiadavku potvrdenia prevzatia tovaru odberateľom, postačovalo uvedenie miesta určenia a z jeho obsahu muselo byť zrejmé, že dokladuje prepravu. Takto vyplnené CMR doklady žalobkyňa podľa svojich tvrdení predložila, nie je preto zrejmé, prečo neboli akceptované. Rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie pritom ukladá členským štátom uznať daňové oprávnenie, ak sú splnené základné požiadavky, i keď niektoré formalities boli opomenuté (C-146/05 Albert Collée, bod 31).

25. Žalobkyňa zastáva názor, že pri vstupe do predmetných obchodov dodržala primeranú obozretnosť, v rámci predmetnej veci nebolo preukázané, že by si jej českí odberatelia nespĺnili daňovú povinnosť, preto žalované rozhodnutia vedú k dvojitému zdaneniu obchodov žalobkyne.

26. Správny súd rozsudkom č. k. 76 S 37/2021-120 zo dňa 2. júna 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správne žaloby žalobkyne zamietol.

27. V súvislosti so žalobnou argumentáciou správny súd uviedol, že v predmetnej veci ide o zdaňovacie obdobia január a február 2014, v rámci ktorých správca dane a žalovaný spochybnili žalobkyňou

uplatnené oslobodenie od dane z obchodov so spoločnosťami MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o. Nie je preto dôvodná (a naopak je zmätočná) argumentácia žalobkyne, ktorá síce argumentuje, že preukázala splnenie podmienok uplatneného oslobodenia od dane, avšak k obchodom so spoločnosťou FERROSO metal s.r.o. (tá v tejto veci nie je odberateľom), a to navyše podľa zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2012 (teda viac ako rok pred uskutočnením zdaniteľných obchodov).

28. Pokiaľ žalobkyňa odkazuje na metodický pokyn Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a argumentuje, že splnila podmienky oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a preto jej toto oprávnenie nemohlo byť odňaté, správny súd sa s týmto argumentom nestotožnil. Poukázal na to, že argumenty žalovaného a správcu dane boli postavené na nepreukázaní splnenia podmienok uplatneného práva podľa § 43 ods. 5 zákona DPH, pričom predmetný metodický pokyn neobsahuje žiadne inštrukcie ohľadom predkladaných dokladov. Navyše metodický pokyn nie je záväzným aktom.

29. Podľa názoru správneho súdu z § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, keďže prepravu v predmetnej veci mala vykonať tretia (iná) osoba, že žalobkyňa mala predložiť kópiu dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou, prevzatie tovaru v inom členskom štáte; ak platiteľ takúto kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom. V prípade medzinárodnej dopravy ide o CMR doklady. Správny súd tieto dôkazné požiadavky nepovažoval za nadmerné, pričom konštatoval, že žalobkyňa takýto doklad v daňovom konaní nepredložila. Keďže prepravu nevykonával odberateľ (vyjadrenia pána W. poprel výsluch konateľa prepravcu tovaru), nepostačovalo predložiť len prehlásenie odberateľa alebo potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH. Doklady predložené žalobkyňou pritom správca dane a žalovaný považovali za nehodnoverné.

30. Čo sa týka predložených CMR dokladov, tieto podľa názoru správneho súdu neobsahovali náležitosti podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave - neobsahujú adresu odosielateľa a príjemcu, konkrétne miesto určenia (tu nepostačuje vymedzenie CZ alebo uvedenie mesta), nie je uvedená pečiatka odosielateľa, pečiatka a podpis odberateľa, dátum prevzatia tovaru a pod.

31. Podľa názoru správneho súdu ak žalobkyňa nepredložila doklady podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH (prepravné doklady, CMR so všetkými náležitosťami) neunesla svoje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností o dodaní uvedeného tovaru na prepravných dokladoch adresátov a na mieste, ktoré malo byť v CMR uvedené. Žalobkyňa teda nezvládla svoje dôkazné bremeno preukázania dodania tovaru do iného členského štátu dokladmi predpísanými zákonom o DPH a nepreukázala splnenie podmienok pre oslobodenie od dane.

32. V napadnutom rozsudku správny súd zdôraznil, že žalovaný a správca dane nepriznali žalobkyni uplatnené daňové oprávnenia s argumentáciou, že táto neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH, keďže nepreukázala, že tovar bol skutočne dodaný a prepravený do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte uvedenú na odberateľských faktúrach. Žalovaný výslovne uviedol, že v predmetnej veci neobviňuje žalobkyňu z účasti na daňovom podvode, preto jej argumentácia v tomto smere nebola relevantná. Správny súd opätovne vo svojom rozhodnutí zdôraznil, že žalobkyňa podľa jeho názoru neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k dokladom, ktoré má podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH predložiť.

33. Oba závery - nepreukázanie dodania tovaru odberateľovi uvedenému na faktúre ako aj nepredloženie dostatočných dokladov o preprave považoval správny súd za vychádzajúce z náležite zisteného skutkového stavu. Tvrdenie žalobkyne ohľadom dodania tovaru odberateľom v Českej republike neboli preukázané zákonnými listinnými dokladmi, ani výpoveďami štatutárnych zástupcov žalobkyne, resp. jej iných zástupcov. Zistenia správcu dane boli potvrdené aj vykonaným dokazovaním prostredníctvom MVI.

34. Pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že predložila všetky potrebné doklady na preukázanie oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnom dodaní, ide podľa správneho súdu len o prezentáciu jej vlastného hodnotenia. Jej tvrdenie, že preprava tovaru do Českej republiky pre deklarovaných odberateľov bola správcom dane potvrdená a preverená, nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. Dodanie tovaru deklarovaným odberateľom žalobkyňa podľa názor správneho súdu nepreukázala.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

35. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

36. Sťažovateľka namietala, že správny súd pri svojom rozhodovaní opomenul charakter harmonizovanej právnej úpravy DPH. Podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1, 5 a 8 zákona o DPH je tak nevyhnutné vykladať eurokonformne a pri ich výklade rešpektovať zásady neutrality a proporcionality ako aj ustálenú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie.

37. Osobitne dala sťažovateľka do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-490/04, Teleos zo dňa 27. septembra 2007. Z predmetného rozhodnutia podľa sťažovateľky vyplýva, že správca dane nemôže analyzovať oslobodenie od dane samostatne, ale musí naň pozeráť v súvislosti s nadobudnutím tovaru odberateľmi v Českej republike. Dodávka tovaru v rámci EÚ a jeho nadobudnutie v rámci EÚ v skutočnosti predstavujú to isté plnenie, ktoré vytvára rôzne práva pre jednotlivé strany obchodu. Kvalifikácia dodávky a nadobudnutia tovaru v rámci EÚ sa musí uskutočniť na základe objektívnych dôkazov, ako je primárne existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi. Práve preprava tovaru medzi členskými štátmi EÚ v predmetnej veci nebola spochybnená. Deklarovaní odberatelia nadobudli tovar odkúpený od sťažovateľky a na tento tovar uplatnili českú DPH. Podľa predmetného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia alebo prepravy tovaru musí zodpovedať oslobodenie dodávky v členskom štáte odoslania. Keďže predmetné dodávky boli v Českej republike zdanené, čo správca dane, žalovaný a ani správny súd relevantným spôsobom nespochybnili, dodávka tovaru zo Slovenskej republiky musí byť na Slovensku u sťažovateľky oslobodená od dane.

38. Sťažovateľka poukázala aj na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-146/05, Collée zo dňa 27. septembra 2007. Podľa názoru sťažovateľky z predmetného rozhodnutia vyplýva, že ak je nesporná skutočnosť, že došlo k dodávke tovaru v rámci Európskej únie, zásada daňovej neutrality si vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Správny súd preto zlyhal pri naplnení svojej úlohy, keď mal uprednostniť zásadu daňovej neutrality pred skúmaním formálnych (parciálnych) pochybení v predložených CMR alebo ostatných dokumentoch. Základné požiadavky na oslobodenie od dane v prípade sťažovateľky boli splnené - (i) prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, (ii) preprava tovaru do iného členského štátu, (iii) DPH registrácia deklarovaných odberateľov. Sťažovateľka pritom argumentuje, že predostrela aj relevantnú argumentáciu týkajúcu sa platnosti rámcovej zmluvy s deklarovanými odberateľmi, ktorú správny súd nespochybnil.

39. S odkazom na rozsudok Krajského súdu v Prahe č. k. 55 Af 7/2021 zo dňa 9. mája 2022 sťažovateľka tiež argumentovala, že pre záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od DPH vo svetle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nepostačuje, že daňový subjekt nepreukáže dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi. Oslobodenie v takomto prípade nemožno odoprieť, pokiaľ je zo skutkových okolností zrejmé, že hmotnoprávneho podmienky pre oslobodenie boli splnené, teda že sťažovateľka dodala tovar do iného členského štátu osobe v postavení osoby povinnej k DPH a toto dodanie bolo spojené s prepravou, ktorá bola zabezpečená predávajúcim, odberateľom alebo v ich mene. To môže byť splnené aj vtedy, ak bolo preukázané, že tovar bol dodaný inému konkrétnemu odberateľovi.

40. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľky tiež nevysporiadal správne so závermi expertnej skupiny k DPH na úrovni EÚ a metodickým pokynom Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z decembra 2012, ktoré sa týkali výkladu podmienok oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní.

41. Ku kasačnej sťažnosti a vyjadril aj žalovaný, ktorý sa v stručnosti stotožnil s napadnutým rozsudkom a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

42. Po predložení veci kasačnému súdu na rozhodnutie bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

43. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ 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.

44. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli otázky, (i) či sťažovateľka v predmetnej veci uniesla svoje dôkazné bremeno a preukázala podmienky uplatneného práva na oslobodenie dodania

od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 a (ii) či v predmetnej veci možno sťažovateľke odoprieť právo na oslobodenie intrakomunitárneho dodania od DPH z dôvodu predloženia chybných vyplnených CMR dokladov.

45. Podľa čl. 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2014, teda v čase realizácie zdaniteľných obchodov, (ďalej len „Smernica“) členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

46. Podľa čl. 139 ods. 1 druhá veta Smernice oslobodenie od dane sa neuplatňuje ani na dodanie tovaru zdaniteľným osobám alebo nezdaniteľným právnickým osobám, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1.

47. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 (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. V súvislosti s nastolenou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane, (ii) formálnych podmienok 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.

49. 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 v znení účinnom do 30. septembra 2014. 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).

50. 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 či v iných predložených dokladoch (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 hmotnoprávných 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).

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

52. Ľahká zneužívateľnosť práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014, § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 31, ako aj obdobne rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok - daňové oprávnenie uznané (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

53. 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).

54. Zákonodarca vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok oslobodenia od dane ustanovuje okruh dôkazov identifikovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. „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).

55. Inými slovami, 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).

56. 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 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 2014 (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).

57. 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).

58. 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).

59. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd zdôrazňuje, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na oslobodenie zo sporných obchodov sťažovateľky od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity nadobúdateľov/odberateľov deklarovaných tovarov, keď skutočne zistení odberatelia nekorešpondovali s odberateľmi uvedenými na vystavených faktúrach. Takto správcom dane a žalovaným zisteným dôvodom nepriznania uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do Českej republiky bol tak správny súd ako aj kasačný súd viazaný.

60. Z administratívneho spisu a rozhodnutí žalovaného ma kasačný súd za preukázané, že hoci sťažovateľka vystavila dodávateľské faktúry za dodávaný tovar pre české spoločnosti MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o., tento bol v dotknutých zdaňovacích obdobiach v skutočnosti dodaný českým spoločnostiam B&B comercial activity s.r.o. a ALDO CZ s.r.o.. Tieto skutočnosti vyplývajú tak zo zabezpečených listinných dokladov (bod 6 tohto rozsudku), výpovede konateľa prepravnej spoločnosti (bod 9 tohto rozsudku) ako aj zo zistení vyplývajúcich z MVI (bod 8 tohto rozsudku). Správca dane a žalovaný na základe zisteného priebehu obchodu, keď (i) preprava bola realizovaná priamo pre konečných odberateľov v Českej republike, (ii) spoločnosti MAKO trade s.r.o. a MIL group s.r.o. (nástupnícky obchodní partneri po spoločnosti FERROSO metal s.r.o. - bod 11 tohto rozsudku) na preprave a dodávke tovaru žiadnym spôsobom neparticipovali a (iii) s príslušnými orgánmi finančnej správy nekomunikovali a neobjasnili im priebeh obchodných vzťahov, vyvodili, že koneční odberatelia tovarov boli v skutočnosti prvými nadobúdateľmi práva nakladať s tovarom ako vlastníci v Českej republike.

61. Vedený aktuálnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie (body 49 až 51 tohto rozsudku) musí kasačný súd konštatovať, že definované pochybnosti správcu dane a žalovaného spochybňujú v zásade formálnu podmienku uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní - korektne vyplnenú faktúru a sťažovateľkou predložené prepravné doklady v časti údajov o nadobúdateľovi tovaru v zahraničí. Keďže správca dane a žalovaný zistili identitu skutočných nadobúdateľov tovaru dodávaného sťažovateľkou v zahraničí, bolo ich úlohou overiť, či vo vzťahu k týmto subjektom možno konštatovať splnenie materiálnych podmienok uplatneného daňového oprávnenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, body 28, 33 až 38).

62. Kasačný súd, v súlade s argumentáciou sťažovateľky prezentovanou v správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti musí konštatovať, že pochybnosti zedefinované správcom dane a žalovaným nateraz nespochybňujú žiadnu z materiálnych podmienok uplatneného daňového oprávnenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014.

63. Z administratívneho spisu a osobitne z výpovede konateľa prepravnej spoločnosti a dokladov ním ako aj sťažovateľkou predložených (body 6 až 9 tohto rozsudku) totiž vyplýva, že (i) tovar bol odoslaný a prepravený do Českej republiky, (ii) a to na účet sťažovateľky, ktorá uhradila vystavené faktúry za prepravu. Skutočnými nadobúdateľmi tovaru na území Českej republiky (na ktoré prešlo právo nakladať s dodávanými tovarmi ako vlastník) boli pritom podľa zistení správcu dane a žalovaného iné (avšak zahraničné) spoločnosti, ako spoločnosti uvedené na vystavených faktúrach - konkrétne spoločnosti B&B comercial activity s.r.o. a ALDO CZ s.r.o. Z hľadiska materiálnych podmienok uplatneného daňového oprávnenia bolo pritom z pohľadu týchto zistení správcu dane a žalovaného podstatné, či tieto spoločnosti boli aj osobami podliehajúcimi daňovej povinnosti na území Českej republiky.

64. Kasačný súd preto konštatuje, v zhode so sťažovateľkou, že správca dane a žalovaný nateraz relevantne nespochybnili splnenie hmotnoprávných podmienok sťažovateľkou uplatneného daňového oprávnenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. Správca dane a žalovaný nevzniesli k týmto podmienkam relevantné pochybnosti, preto nemožno len na základe formálnej vady - nesprávne uvedenému odberateľovi tovaru v Českej republiky na vystavených dokladoch neuznať sťažovateľke uplatnené daňové oprávnenia zo sporných obchodov. Správny súd pochybil, pokiaľ na túto argumentáciu sťažovateľky (podporenú vtedajšou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie) rezignoval a vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ ju neuznal.

65. Pokiaľ správny súd poukazoval na vadnosť predložených CMR dokladov kasačný súd dáva do pozornosti § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014, podľa ktorého platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4 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.

66. Kasačný súd v súlade s § 45 ods. 5 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 nespochybňuje povinnosť sťažovateľky preukázať uplatnené právo aj kópiou dokladu o preprave (ak vykonal prepravu inou osobou - prepravcom v predmetnej veci) s potvrdením odberateľa. Rovnako kasačný súd nespochybňuje ani to, že CMR doklady predložené sťažovateľkou v tomto smere vykazovali vady (bod 30 tohto rozsudku). Absenciu takéhoto dokladu však sťažovateľ podľa poslednej vety predmetného ustanovenia môže sanovať aj inými dokladmi potvrdzujúcimi prevzatie tovaru v inom členskom štáte. Zo zistení správcu dane a žalovaného pritom vyplýva, že takéto iné dôkazy (než neúplné CMR) preukazujúce faktické prevzatie tovaru skutočnými odberateľmi - spoločnosťami B&B comercial activity s.r.o. a ALDO CZ s.r.o. získali od sťažovateľky ako aj od prepravcu tovaru (body 6 až 9 tohto rozsudku). Keďže tieto doklady boli správcovi dane a žalovanému v priebehu daňového konania predložené, nemožno konštatovať, že by sťažovateľka predmetnú povinnosť nespĺnila.

67. Nemožno tiež neuznať argumentáciu sťažovateľky, že aj § 45 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 podlieha eurokonformnému výkladu a nemožno ho preto vykladať v rozpore s únijným právom a jeho výkladom ustáleným rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie (body 49 až 58 tohto rozsudku).

68. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné doplniť tiež to, ako už uviedol v bode 60 tohto rozsudku, že dôvodom neuznania uplatneného daňového oprávnenia v predmetnej veci zo strany orgánov finančnej správy bol nesúlad medzi faktúrou deklarovanými a skutočnými odberateľmi tovarov od sťažovateľky v Českej republike. Nie však nepredloženie riadnych dokladov podľa § 45 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. Keďže správcom dane a žalovaným vymedzeným dôvodom neuznania daňového oprávnenia je správny súd viazaný a nemôže ho meniť (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 sžfk 36/2021 zo dňa 12. júla 2023, body 54 až 58), jeho argumentácia týkajúca sa ustanovenia § 45 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 prekračuje rámec žalobných bodov ako aj argumentácie žalovaného.

69. Na záver kasačný súd považuje v kontexte celého prípadu za potrebné zdôrazniť, že jeho vyššie uvedené závery bez ďalšieho neznamenajú, že sťažovateľke v ďalšom konaní musí byť (nevyhnutne) priznané právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní v súvislosti so spornými obchodmi. Je však úlohou správcu dane a žalovaného, aby buď identifikovali iné vady v predmetnom prípade s dopadom na preukázanie materiálnych podmienok uplatneného daňového oprávnenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 alebo aby preukázali, že sa sťažovateľka svojím obchodným plnením zúčastnila na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v ktorom došlo k úniku na dani, pričom táto jej účasť bola vedomá (vedela alebo mohla a s ohľadom na všetky

okolnosti mala vedieť o svojej účasti na podvodnom obchodnom reťazci). Správca dane a žalovaný sa pritom musia sústrediť na okolnosti a skutočnosti, ktoré sťažovateľke v čase uskutočnenia predmetného obchodu boli známe alebo v prípade, ak by dodržala primeranú obozretnosť priemerného zodpovedného podnikateľa, mali byť známe. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie pritom možno konštatovať, že vedomé (cielené) uvedenie nesprávneho odberateľa na faktúre môže byť jednou zo skutočností indikujúcou daňový podvod, resp. vedomosť daňového subjektu o ňom (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Svoje závery pritom musia tak správca dane ako aj žalovaný racionálne a preskúmateľne odôvodniť, pričom ich úvahy musia mať oporu v administratívnom spise.

70. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že si je vedomý skutočnosti, že v inej veci sťažovateľky a žalovaného bolo vydané odlišné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sfk 120/2022 zo dňa 31. mája 2024. Predmetná vec sa však týkala inej (osobitnej) daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie (január až november 2012), iného dodávateľa, v danej veci nebola riadne preukázaná iná identita skutočného nadobúdateľa tovaru v zahraničí (v ČR) odlišného od deklarovaného odberateľa a ani neboli získané ďalšie doklady prevažujúce pochybnosti vyplývajúce z nedostatočne vyplnených CMR dokladov (bod 66 tohto rozsudku). Vec sp. zn. 2 Sfk 120/2022 je teda odlišná od tu prejednávanej veci a predmetné rozhodnutie preto nebolo pre kasačný súd v tejto veci relevantné.

V. Záver

71. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpia aj rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žaloby sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

72. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (osobitne body 69 a 70 tohto rozsudku) a vyvarujú sa pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

73. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo 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).

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

I. Vedený aktuálnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie musí kasačný súd konštatovať, že definované pochybnosti správcu dane a žalovaného spochybňujú v zásade formálnu podmienku uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní - korektne vyplnenú faktúru a sťažovateľkou predložené právne doklady v časti údajov o nadobúdateľovi tovaru v zahraničí.

II. Keďže správca dane a žalovaný zistili identitu skutočných nadobúdateľov tovaru dodávaného sťažovateľkou v zahraničí, bolo ich úlohou overiť, či vo vzťahu k týmto subjektom možno konštatovať splnenie materiálnych podmienok uplatneného daňového oprávnenie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.