

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/47/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200440  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200440.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, so sídlom Zlatná na Ostrove 456, IČO: 31 106 161, zastúpeného advokátskou kanceláriou MV Legal s. r. o., Jedenásta 16, Bratislava, IČO: 36 857 947, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100988522/2021 zo dňa 07. júna 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/59/2021-251 zo dňa 13. decembra 2022, takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/59/2021-251 zo dňa 13. decembra 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100988522/2021 zo dňa 07. júna 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101730142/2020 zo dňa 18. novembra 2020 sa z r u š u j ú a vec sa v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101730142/2020 zo dňa 18. novembra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február - november 2012 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel dane na DPH v sume 142.449,03 eura za zdaňovacie obdobie október 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 17.511,09 eura a vyrubil daň v sume 124.937,94 eura, z dôvodov v ňom uvedených. Uvedený záver správca dane konštatoval v spojitosti s

a) právom na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v sume tvrdených dodávkach tovaru od spoločností:

- Pet-print, s.r.o., tovar - repka - pretože deklarované dodania majú iba listinný základ, deklarovaný dodávateľ nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov. Žalobca tvrdil, že prepravu zabezpečovali dodávatelia do jeho skladov, ale dodávateľ nevie, kto sú prepravcovia. Dodávateľ Pet-print, s.r.o. hodnoverným spôsobom nepreukázal reálnu existenciu, ani dodanie fakturovaného tovaru,  
- MAGISTRATO s.r.o., za dodávku slnečnice a jačmeňa - 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 zdanieľných obchodov a tým aj k reálnemu dodaniu fakturovaného tovaru, t. j. reálna existencia tovaru nebola preukázaná, sídlo tejto spoločnosti je virtuálne.

b) deklarovaným dodaním tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona o DPH v príslušnom zdaňovacom období pre spoločnosť KEREPEŠI PROJEKT KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG (ďalej len „KEREPEŠI PROJEKT“) za predaj repky a slnečnice.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100988522/2021 zo dňa 07. júna 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. K plneniam od jednotlivých dodávateľov žalovaný zhrnul nasledovné:

- v spoločnosti Pet-print, s.r.o. vykonal správca dane daňovú kontrolu, pri ktorej zistil, že táto nadobudla deklarovaný tovar od dodávateľov:

- AGROBULLS s.r.o. - táto spoločnosť nemá na adrese uvedenej v obchodnom registri žiadne priestory, je nekontaktná a k 31.03.2013 jej bola zrušená registrácia pre DPH, štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska;

- GOLD STONE s.r.o. - táto spoločnosť sa na adrese uvedenej v obchodnom registri nenachádza a nemá tam žiadne označenie, zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“, k 30.11.2013 jej bola zrušená registrácia pre DPH, štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska;

- LES-POL, s.r.o. - táto spoločnosť so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá, štatutárny zástupca sa na ústne pojednávanie ani po opakovaných predvolaniach nedostavil a požadované doklady nepredložil;

- SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. - táto spoločnosť nemá na adrese uvedenej v obchodnom registri žiadne priestory, správcovi dane poslala zoznam prijatých faktúr, jej dodávatelia sú nekontaktní a dodanie tovaru nepotvrdili;

K jednotlivým dodávateľom spoločnosti Pet-print, s.r.o. žalovaný zhodne uviedol, že títo nepreukázali dodanie tovaru tejto spoločnosti Pet-print, s.r.o. Konateľka spoločnosti Pet-print, s.r.o. B. Sedlárová sa na výzvu správcu dane dostavila, predložila zoznamy prijatých a vystavených faktúr za zdaňovacie obdobie roku 2012, dňa 16.10.2013 jej skončila funkcia konateľky a novým konateľom sa stal občan Rumunska. B. Sedlárová obchody potvrdila, ale uviedla, že nevie, kto sú prepravcovia tovaru a neplatí za prepravu tovaru, doprava je zahrnutá v cene od dodávateľa (žalobca však tvrdil, že dopravu do jeho skladov zabezpečovali dodávatelia).

- spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. deklarovala nákup poľnohospodárskych plodín za kontrolované zdaňovacie obdobia od spoločností: LASPOL s.r.o., V. L. G. Slovakia s.r.o., AGRO - MAX s. r. o. Spoločnosť LASPOL s.r.o. je nekontaktná, nemá personálne ani materiálne podmienky na obchodovanie s poľnohospodárskymi komoditami. Spoločnosť V. L. G. Slovakia s.r.o. je nekontaktná, za rok 2012 nepodala daňové priznanie, nepriznala a neodviedla daň z vystavených faktúr. Spoločnosť AGRO - MAX s. r. o. nepreukázala dodanie tovaru na základe predložených faktúr pre daňový subjekt MAGISTRATO s.r.o.

V zmysle odpovedí maďarskej daňovej správy o preverenie prepráv tovaru, deklarovaný prepravca - spoločnosť SN-L KFT. nevlastnila licenciu na prepravu a nepredložila žiadne doklady, podľa vyjadrenia konateľa neuskutočnili pre slovenský daňový subjekt žiadnu prepravu a nevie, kto objednal prepravu ani kde a či boli jeho vozidlá použité. Vodičov, ktorých mená boli uvedené na predložených dokladoch k preprave, nepozná. Spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. preukázala nadobudnutie tovaru a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdí (na prehľadoch vážení a výdajkách sú evidované čísla maďarských motorových vozidiel, ale spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. neviduje faktúry za prepravu).

Žalovaný skonštatoval, že správca dane nespochybnil, že daňový subjekt predloží vážne lístky, ktorých existenciu a úkon vážení jeho zamestnanci potvrdia, že boli vážené dodania od dodávateľa, avšak táto spoločnosť dodanie tovaru nepreukázala, a preto návrh žalobcu vypočítať zamestnancov obsluhujúcich váhu vyhodnotil správca dane ako neopodstatnený.

4. K dodaniu tovaru s oslobodením od dane žalovaný zhrnul, že žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) požiadal zahraničného správcu dane o preverenie deklarovaných dodaní spoločnosti KEREPEŠI PROJEKT, ktorý vo svojej odpovedi uviedol, že spoločnosť KEREPEŠI PROJEKT s daňovými orgánmi nespupracuje, neposkytla žiadne doklady na preverenie reálnosti ekonomických prípadov. Zahraničný správca dane predvolal bývalého konateľa spoločnosti, ktorý na výzvu správcu dane nereagoval, nedostavil sa a neposkytol požadované dôkazy.

5. Žalobca vo vyjadrení k protokolu žiadal o vyjadrenie dopravných spoločností, ktoré mali predmetné tovary prepravovať. Z odpovedí zahraničného správcu dane vyplynulo, že spoločnosť FÁBIÁN ÁRUFUVAROZO BT., uviedla, že nemala priamy vzťah s daňovým subjektom, preto ho nepozná. Rovnako nepoznala ani spoločnosť NORDIGWEST K.F.T. a táto pre nich nerealizovala žiadnu platbu. Dopravca BÁT - Trans, prepravu tovaru potvrdil, ale dôkazy svojich tvrdení v podobe tachografických záznamov, záznamov o nakládke a vykládke tovaru, zúčastnených osobách nepredložil. Podľa informácií zahraničného správcu dane nebolo možné, aby sa preprava toho istého tovaru medzi Slovenskom a

Maďarskom a opačne uskutočnila v rovnaký deň. Podľa zahraničného správcu dane vzniká podozrenie, že daňový subjekt, spoločnosť KEREPEŠI PROJEKT, NORDINGWEST a AGROBULLS sú účastníkmi karuselových obchodov.

6. Ku kamerovým záznamom, ktoré žalobca predložil správcovi dane 01.11.2020 žalovaný uviedol, že správca dane nezdiala názor žalobcu, že kamerový záznam zobrazuje označenie obchodného partnera. Záznamy boli považované za bez výpovednej schopnosti, nebolo z nich zrejme, že sa jedná práve o tovar uvedený na predložených faktúrach a dokladoch.

7. K žiadosti žalobcu zo dňa 01.11.2020 o preverenie prepravy na základe záznamov Národnej diaľničnej spoločnosti žalovaný uviedol, že záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoplatňovaných úsekoch ciest a diaľnic neidentifikujú žiadnou veličinou prepravovaný tovar a ani skutočný cieľ cesty, preto správca dane údaj o pohybe motorových vozidiel vyhodnotil ako nadbytočný bez vypovedacej schopnosti. Nie je dôležité kedy a či motorové vozidlá prešli spoplatňovanými úsekmi ciest, ak deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepotvrdil a nepriznal a ak dodávateľ nepreukázal dodanie na základe predloženej faktúry kontrolovaným daňovým subjektom, prípadne, ak existencia tovaru bola spochybnená či nepreukázaná.

8. Rovnako aj žiadosť žalobcu o dokazovanie zo dňa 01.11.2020 prostredníctvom záznamov maďarskej colnej správy o vážení kamiónov na hraničnom prechode bola vyhodnotená ako neadresná, pretože kontrola hmotnosti kamiónov na určitom mieste nie je dôkazom o tom, že bol odvážený identický tovar, ako je uvedený na preverovaných faktúrach. Informácie z váženia kamiónov alebo z prevádzky mýtného systému sú nepriame dôkazy. Správca dane získal informácie preverovaním prepravcov a deklarovaných odberateľov.

## II. Konanie pred správnym súdom

9. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 21S/59/2021-251 zo dňa 13. decembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

10. Námitka žalobcu, že z výziev podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nevyplývajú konkrétne pochybnosti, je podľa krajského súdu irelevantná, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vždy vyplývajú 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 týkalo najmä žalobcom uplatneného oslobodenia od dane.

11. Správny súd vyhodnotil námietky ohľadom prekročenia ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly ako nedôvodné.

12. K tvrdeniu žalobcu, že lehota na prerušenie daňovej kontroly začína plynúť najskôr odo dňa, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, správny súd uviedol, že ustanovenie § 61 Daňového poriadku stanovuje len jednu podmienku, a to že deň prerušenia daňovej kontroly nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu. Správny súd poukázal aj na názor Najvyššieho správneho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021, že „daňový poriadok vo vzťahu k určeniu tohto dňa stanovuje iba jedno, svojou povahou, časové kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania to, že tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Z uvedeného teda vyplýva, že v prípade, ak správca dane, teda nie oddelenie CLO potrebuje pre správne určenie dane získať informácie od príslušného orgánu členského štátu, je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu a to dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení, pričom prirodzene v odôvodnení rozhodnutia správcu dane uvedie skutočnosť, pre ktorú daňovú kontrolu prerušil. Relevantným následkom prerušenia daňového konania (daňovej kontroly) je, že počas prerušenia lehoty neplynú.“

13. K tvrdeniu žalobcu, že lehota na prerušenie daňovej kontroly končí tým dňom, kedy je príslušnému orgánu zaslaná odpoveď od príslušného orgánu iného členského štátu, správny súd uviedol, že odpoveď na žiadosť o MVI bola doručená Daňovému úradu Nitra dňa 18.01.2016, pričom žalobca v žalobe namietal, že vo formulári je uvedený dátum zaslania odpovede 11.12.2015. Uvedené však podľa krajského súdu nemožno stotožniť aj s dátumom doručenia odpovede. Názor vyjadrený v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2019 je podľa krajského súdu možné subsumovať aj na skutočnosť, kedy bola odpoveď odoslaná zo strany zahraničného správcu dane, doručená oddeleniu CLO a následne preposlaná. Samozrejme, v prípade enormne dlhej neodôvodnenej doby, je potrebné starostlivo zvažovať a dopytovať vykonávané interné úkony v rámci MVI, ale v danom prípade išlo o 25 dní, čo podľa názoru

krajského súdu nie je enormne dlhá doba, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušenia, resp. neprerušenia daňového konania. K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, správny súd skonštatoval, že správca dane postupoval v súlade s § 61 ods. 4 Daňového poriadku, keď tento deň bol dňom doručenia odpovede na žiadosť o MVI správcovi dane.

14. Krajský súd poukázal aj na to, že v zmysle rozsudku kasačného súdu - sp. zn. 5Sžfk/44/2019 oddelenie CLO po doručení žiadosti správcom dane nemá žiadnu úvahu, či tak urobí alebo nie. Vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti MVI nie je podľa krajského súdu možné o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať na len čisto administratívny či technický úkon oddelenia CLO, resp. započítavať jednotlivé dni, o ktoré bolo prerušenie konania týmto interným, resp. administratívnym úkonom predĺžené. Okrem toho správne mu súdu nebolo zrejmé, z čoho žalobca čerpal informáciu o štandardnej dĺžke doručovania odpovede, resp. preposielaní žiadosti, o lehotách stanovených medzi jednotlivými orgánmi a pod., pretože pre súd nie sú záväzné interné pokyny správnych orgánov, a preto aj túto argumentáciu žalobcu, spočívajúcu v odklone od stanovísk finančných orgánov, resp. odborných stanovísk, vyhodnotil ako irelevantnú.

15. To, že dožiadaný orgán pri vybavovaní žiadosti o MVI nepostupoval v súlade s nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 a nedodrжал maximálnu lehotu na vybavenie žiadosti ním stanovenu, neznamená, že správca dane je povinný po márnom uplynutí lehoty stanovenej nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 pokračovať v daňovej kontrole. V tejto súvislosti dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C- 186/20. Uvedené je podľa krajského súdu možné rovnako subsumovať aj na interné doručovanie odpovede z MVI medzi oddelením CLO a správcom dane, a preto aj túto námietku správny súd vyhodnotil za nedôvodnú.

16. Skutočnosť, že v danom prípade neboli prenesené zistenia zo spornej MVI do napadnutého rozhodnutia, nie je podľa krajského súdu možné považovať za procesnú vadu, pretože predmetom daňovej kontroly boli zdaňovacie obdobia za február až november 2012 a za každé jedno zdaňovacie obdobie bolo vydané samostatné rozhodnutie, v rámci ktorého boli uvedené tie skutkové a právne okolnosti, ktoré sa veci týkali.

17. Správny súd uviedol, že overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi a odberateľmi tovaru.

18. Krajský súd poukázal na konštatovanie správcu dane, 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.

19. Správca dane v rámci žiadostí o MVI preveroval aj žalobcom deklarované dodania daňovému subjektu KEREPEŠI PROJEKT 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, ktoré sa žalobcovi v rámci vykonávaného dokazovania nepodarilo odstrániť, preto nebolo v napadnutom rozhodnutí konštatované splnenie zákonných podmienok.

20. Správny súd uviedol, že pokiaľ žalobca tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi a bolo dodané konkrétnym odberateľom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu. Pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

21. 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 neprinesli požadované informácie v prospech žalobcu, nemôže znamenať nedôvodnosť MVI. Okrem toho tieto preverovania preprav sa uskutočnili najmä v súvislosti s uplatneným oslobodením od dane podľa § 43 a § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa názoru krajského súdu z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V zmysle rozhodnutia ESD č. C-409/04 04 (Teleos) musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t. j. u odberateľa.

22. Listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca v daňovom konaní by boli spôsobilé privediť žalobcovi uplatnenie nároku na oslobodenie dane 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) bolo potrebné hodnotiť za nadbytočné. Rovnako tak v tomto ohľade by neobstáli ani opätovné výsluchy už vypočutých svedkov a tiež navrhnuté výsluchy ďalších zamestnancov, ktorí vedia ozrejmiť len tú skutočnosť, že tovar bol vyvezený, ale nevedia potvrdiť konkrétneho odberateľa.

23. K návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania - a to napr. kamerovým záznamom, ako aj výpismi hovorov a SMS správami a tiež vypočutím svedkov, správny súd zaujal stanovisko, že ani pri týchto dôkazoch žalobca nepreukázal, že by potvrdili reálnosť obchodných transakcií s deklaroványmi dodávateľmi a odberateľom žalobcu. V tomto ohľade správny súd mal za to, že boli vypočutí navrhnutí svedkovia a ďalších svedkov (napr. A. M. F., opätovne L. M. a pod.) za účelom preukázania existencie tovaru nebolo potrebné vypočúvať. Vážne listy, dodacie listy, CMR a iné doklady, ktoré boli predložené žalobcom, je potrebné považovať za doklady preukazujúce existenciu tovaru, nie deklarovaneho dodávateľa. K námietke ohľadom výsluchu B. Sedlárovej (bývalej konateľky spoločnosti Pet-print, s.r.o.) správny súd dodal, že výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaneho dodávateľa kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože tvrdenia „inej zmluvnej strany“ je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Žalobca a bývalá konateľka deklarovaneho dodávateľa zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané: čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany. Obdobne sa podľa krajského súdu tento prístup vzťahuje na žiadosť žalobcu o vypočutie Zoltána Hajdu, ktorý iba pomáhal pri zabezpečovaní obchodných vzťahov, bez preukázania akejkoľvek spojitosti s deklarovávaným dodávateľom a tiež niektorých prepravcov.

24. Ohľadom nedoplnenia dokazovania v súvislosti s prepravou, správny súd dodal, že bolo zistené, že maďarskí prepravcovia prepravovali tovar, ale nie v súlade s tvrdeniami žalobcu. Uvedené rozpory nie je možné odstrániť podľa názoru súdu ani kamerovými záznamami, ktorý nezobrazuje deklarovaneho dodávateľa ani odberateľa a rovnako tak ani záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoplatňovaných úsekoch ciest a diaľnic neidentifikujú žiadnu veličinou prepravovaný tovar ani skutočný cieľ cesty, dodávateľa a odberateľa, a preto takéto dokazovanie správne žalovaný vyhodnotil za nadbytočné, ako aj ostatné žalobcom navrhnuté dokazovanie (napr. záznamy maďarskej colnej správy o vážení kamiónov na hraničnom priechode - nepreukazuje skutočný tovar ani odberateľa; sms správy a hovory, fotodokumentáciu, a pod.).

25. Správca dane podľa krajského súdu vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovanej dodávke tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s poľnohospodárskymi plodinami nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani deklarovaný 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. Toto bolo potrebné subsumovať aj na deklarovaneho odberateľa, ktorý tiež nebol preukázaný.

26. Krajský súd ustálil, že dôvodom určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH a tiež 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.

27. V danom prípade bolo podľa krajského súdu nepochybne preukázané, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru (repka olejná, slnečnica, t. j. poľnohospodárske plodiny) si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo. Z tohto dôvodu nie je zrejmé a žalobca nepreukázal, či zisťoval pôvod predmetného tovaru a či skutočne pochádza od dodávateľov deklarovanej na faktúrach nimi vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Zabezpečenie si fotokópie občianskeho preukazu obchodného partnera nie je podľa krajského súdu štandardné, pričom poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/8/2017, v zmysle ktorého disponovanie občianskymi preukazmi nemožno považovať za bežný obchodný styk, ale za obchodný styk vykazujúci znaky účelovosti, ktorým nie je tvorba zisku, ale získanie výhody.

28. Správny súd uviedol, že materiálnou podmienkou odpočítania dane je nevyhnutne aj preukázanie statusu dodávateľa, t. j. že dodávateľom bola iná zdaniteľná osoba. Podľa rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie - uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ teda správca dane dôvodne a logicky spochybnil dodanie tovaru žalobcovi deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach, tak nastal presun dôkazného bremena späť na žalobcu. Žalobca tieto dôvodné pochybnosti správcu dane nerozptýlil, v dôsledku čoho neunesol dôkazné bremeno splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH. Z obsahu administratívneho spisu nevyplýva iná osoba dodávateľa, ako ani takúto skutočnosť žalobca počas celého konania netvrdil, a preto poukaz na vyššie uvedené rozhodnutia súd vyhodnotil ako nedôvodný. Nie je účelom súdneho konania návrat veci do štádia daňového konania len z dôvodu, aby žalobca mohol dokazovať iného dodávateľa ako toho, ktorého pôvodne uviedol na faktúre. Uvedené je možné subsumovať aj na odberateľa, ktorý bol aj vo veci vedenej pod sp. zn. 4Afs/115/2021, avšak v judikovanom prípade bolo zo skutkových okolností prípadu zrejmé, že skutoční odberatelia tovaru daňového subjektu boli v postavení osoby povinnej k DPH, čo v danom prípade zo skutkových okolností nevyplývalo.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

29. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal voči napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok, napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvody na podanie kasačnej sťažnosti oprel o § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

30. 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 krajského 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. Odvolal sa na závery rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 4Afs/115/2021 a dožadoval sa procesnej možnosti svoj nárok na odpočet obhájiť dokazovaním skutočného dodávateľa/odberateľa. Tvrdil, 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 (v tomto kontexte odkázal na bod 16 správnej žaloby).

31. V bode II. kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ ohradil voči záveru krajského súdu, že predmetnej veci žalovaný nedôvodil daňovým podvodom, ale argumentoval výlučne nesplnením hmotnoprávných podmienok. Podľa názoru sťažovateľa žalovaný v napadnutom rozhodnutí argumentoval oboma týmito kategóriami, čo podľa neho spôsobilo nejednoznačnosť napadnutého rozhodnutia, resp. vytvára neistotu titulu pre zamietnutie nároku na odpočet dane. 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 zdaniteľnými plneniami žalobcu a v optike ktorých na plnenia žalobcu nazerá.“ Ak by sa nejednalo o relevantné skutočnosti, nemal ich žalovaný podľa sťažovateľa vo svojich rozhodnutiach vôbec uvádzať, o to viac, ak sa jedná o skutočnosti v predchádzajúcom reťazci dodávok. Argumentáciu žalovaného tak považuje za vnútorne rozpornú: najskôr opakovane argumentuje inštitútom podvodu, potom to popiera, ale následne vytýka žalobcovi, že neprijal dostatočné opatrenia na uistenie sa, že sa svojimi transakciami nestane súčasťou konania, ktoré má znaky daňového podvodu (pričom na potrebu obozretnosti, aby sa sťažovateľ vyhol spájaniu s daňovým podvodom, poukázal aj správny súd).

32. Sťažovateľ v bode III. kasačnej sťažnosti považoval za nesprávne posúdenú otázku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly zo strany správneho súdu.

33. Je toho názoru, že proces vnútroštátneho doručovania dokumentov (iba v rámci orgánov finančnej správy) žalovaný ovplyvniť môže a musí, a preto je povinný konať bez prietahov, ktoré, nemožno započítať do doby prerušenia daňovej kontroly (ktoré je v tejto časti nezákonné), ale do doby trvania daňovej kontroly. Analogická aplikácia záverov z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C- 186/20 podľa sťažovateľa neobstojí, pretože ide celkom o odlišnú situáciu z dôvodu možnosti zásadne ovplyvniť vnútroštátne procesy v porovnaní s procesmi cudzích orgánov, na ktoré finančná správa nemá dosah. Sťažovateľ má za to, že k pominutiu dôvodu prerušenia daňovej kontroly došlo nie 18.01.2016, ale

už 11.12.2015, kedy bola podľa sťažovateľa zo strany maďarskej daňovej správy doručená slovenskej finančnej správe konečná odpoveď. Z toho dôvodu mala byť podľa sťažovateľa daňová kontrola prekročená o 25 dní (352+38). Zdôraznil, že sa žiadosti o MVI zasielajú a preposielajú elektronicky, preto by za primeranú lehotu považoval ich preposlanie v priebehu 1-2 dní.

34. Tiež rozporoval záver krajského súdu, že v predmetnej veci sa nejednalo o enormne dlhú a neodôvodnenú dobu, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušenia, resp. neprerušenia daňového konania. Podľa neho správny súd použil nesprávny údaj, že interné doručovanie žiadostí a odpovedí z predmetnej žiadosti o MVI trvalo 25 dní, pretože to bolo 28 dní.

35. 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.

36. 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 (bod 90 napadnutého rozsudku).

37. Sťažovateľ tvrdil, že v danom prípade žalovaný kvalifikovaný dôvod na spochybňovanie dodávok od deklarovaného dodávateľa nepreukázal, 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.

38. Bod 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.

39. Je toho názoru, 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.

40. Sťažovateľ zastáva názor, že nie všetky skutočnosti môžu byť bez ďalšieho vykladané na jeho ťarchu. 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. 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.

41. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju predošlú argumentáciu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

#### IV. Konanie pred kasačným súdom

42. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

43. 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.

44. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

45. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku,

(1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, 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.

(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4 a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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.

#### VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

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 11.12.2015 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.

48. 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.

49. 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.“

50. Skutočnosť, že správca dane v období od 08.05.2015 do 18.01.2016 čakal 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.

51. 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).“

52. 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 indicie smerujúce k možnej existencii daňového podvodu, avšak napokon ustálil, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH/oslobodenie od DPH. Kasačný súd v napadnutom rozhodnutí abstrahoval len jednu pasáž, ktorá evokuje istú pojmovú a právnu nekonzistentnosť, a to na str. 9 napadnutého rozhodnutia: „Vzhľadom k tomu, že žalobca nepredložil nové dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane a na základe objektívnych skutočností, ktoré správca dane zistil jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, tento prijal záver, že kontrolovaný daňový subjekt bol v zdaňovacom období október 2012 súčasťou reťazca, o ktorom vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje na transakciách, ktoré sú súčasťou nezákonných transakcií vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty a vydal protokol z kontroly, ku ktorému žalobca zaslal svoje stanovisko.“ Vzhľadom na to, že ostatné časti napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia nedôvodujú účasťou sťažovateľa na daňovom podvode, ani zneužitím práva, 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

53. 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).

54. 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).

55. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SDEÚ 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 vyrobenie 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

56. 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.

57. 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.

58. 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).

59. Pri 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 (str. 213 Protokolu č. 103016517/2016). Toto totiž podľa kasačného súdu neodporuje tvrdeniu sťažovateľa, že dopravu do jeho skladov zabezpečovali dodávateľa.

60. Krajský súd skonštatoval, že spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru (slnečnica a jačmeň) 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“ (str. 217 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. neviduje 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.

61. 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 obchode 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.

62. 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 hmotnoprávnych 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

63. 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).

64. 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 správcu dane. Vykonaným dokazovaním musí správca dane vyvrátiť daňovým subjektom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane alebo ... musí správca dane preukázať, že posudzovaná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženého daňovým podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 31).

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

66. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v 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).

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

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

69. 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 KEREPEŠI PROJEKT (Maďarsko) od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

70. Správca dane v rámci žiadostí o MVI preveroval aj žalobcom deklarované dodania daňovému subjektu KEREPEŠI PROJEKT 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 deklarovánu odberateľovi KEREPEŠI PROJEKT, ktorý bol nekontaktný a so správcou dane nespolupracoval. 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 (k tomu pozri najmä bod 35 rozhodnutia SD EÚ vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024). Správca dane v napadnutom rozhodnutí síce poukázal na vykonané zisťovanie prostredníctvom MVI vo vzťahu k deklarovánu 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 preverovánu dokladom neuviedol, či 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.

## VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

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), a vadou nedostatočného odôvodnenia (nepreskúmateľnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. d) ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

72. Zároveň však kasačný súd dopĺňa, že vec nevracia správcovi dane s právne záväzným názorom v tom zmysle, že by na strane sťažovateľa boli splnené podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH, resp. na oslobodenie od DPH zo sporných obchodných transakcií.

73. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému 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).

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

## Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.