

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/70/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200061
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6022200061.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Evy Vékonyovej v právnej veci žalobcu: LASTMEDIA, s.r.o., so sídlom Kurtáň 325, 986 01 Filákovské Kováče, IČO: 36 635 901, zastúpeného: JUDr. Daniel Přebyl, advokát, so sídlom Dr. Vodú 18, 984 01 Lučenec, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102285993/2021, č. 102286274/2021, 102286985/2021, 102286506/2021, 102286766/2021, 102283509/2021, 102283245/2021, 102284401/2021, 102283733/2021, 102285133/2021 a 102284760/2021, všetky zo dňa 16. novembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 73S/6/2022-68 zo dňa 6. apríla 2023 takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa náhrada trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2016 a január až december 2017. Následne vydal dňa 28.07.2021 rozhodnutia č. 101336246/2021, 101336558/2021, 101336783/2021, 101336998/2021, 101337214/2021, 101337602/2021, 101337904/2021, 101338162/2021, 101338540/2021, 101338741/2021, 101338741/2021 zo dňa 28.07.2021 žalobcovi určil rozdiel dane za zdaňovacie obdobia január až september a november a december 2016.

2. Žalobca okrem iných skutočností v kontrolovaných obdobiach deklaroval oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu pre odberateľov v Maďarsku. Podmienky na oslobodenie od dane a to zmluvami o obchodnej spolupráci, prehláseniami, že tovar uvedený na faktúrach bol prevzatý a vyvezený na územie Maďarska a medzinárodnými nákladnými listami (ďalej len „CMR“), na ktorých bolo prevzatie tovaru potvrdené v oddiele č. 24 otlačkom pečiatky. V predložených CMR bolo miesto vykládky tovaru uvedené ako Budapešť, Maďarsko. Maďarský správca dane vo svojej odpovedi na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) nepotvrdil prijatie a zaúčtovanie tovaru od prijímateľov od žalobcu, keď zistil, že ide o nekontaktné spoločnosti, bez zamestnancov a bankových účtov, ktoré nepriznali a nezdanili v rozhodnom období žiadne nadobudnutie tovaru od žalobcu.

3. Správca dane konštatoval, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukázali, že tovar, ktorý mal byť dodaný s oslobodením od dane bol skutočne dodaný a prepravený do Maďarska a že o tomto tovare deklarovaný odberateľ účtoval, že bol zdanený, príp. následne predaný alebo v Maďarsku registrovaný.

4. Správca dane pri tomto závere vychádzal zo zistení, ktoré spočívali jednak v osobách jednotlivých odberateľov v Maďarsku ako aj v konkrétnych zistených skutočnostiach týkajúcich sa prepravy tovaru do Maďarska. K realizácii prepravy uviedol, že v období január až apríl 2016 mala prepravu uskutočniť spoločnosť Lantal s.r.o., Nitra vozidlami Mercedes Benz Sprinter, ev. č. W.-XXXCZ a Volkswagen LT 35, ev. č. W.-XXXDR, ktorých vlastníkom/držiteľom bola spoločnosť RUDISC s.r.o., Slatina 192. Preprava mala byť uskutočnená na účet maďarského odberateľa. Spoločnosť Lantal s.r.o. však bola nekontaktná. Okrem toho, že na každom z predložených dokladov (faktúra, CMR, prehlásenie, objednávka) absentuje údaj o presnej adrese, na ktorú mal byť tovar dodaný správca dane poukázal na ďalšie nezrovnalosti spočívajúce v úhrade za túto prepravu, ktorá bola realizovaná prostredníctvom vkladu hotovosti na účet žalobcu. Finančnú hotovosť odovzdala neidentifikovaná osoba v Maďarsku vodičovi firmy Lantal s.r.o. - W. R., ktorý ju ďalej odovzdal bez akéhokoľvek potvrdenia zamestnancovi spoločnosti RUDISC s.r.o. a zároveň splnomocnenému zástupcovi PIMI-PAP Trade Kft. Y. O., ktorý mal uskutočniť vklad na účet žalobcu. Správca dane vyhodnotil ako neobvyklé, aby ani jeden z preverovaných odberateľov v Maďarsku nedisponoval bankovým účtom a úhrady uskutočňoval vkladom hotovosti na účet dodávateľa. Takýto spôsob úhrady pritom nezodpovedá ani zmluvne dojednanému, keď podľa Zmluvy o obchodnej spolupráci zo dňa 22.07.2014 sa mali úhrady realizovať platbou na dobierku, platbou vopred, pokiaľ nebolo dohodnuté inak. Podľa zistení správcu dane platby neboli realizované na dobierku a ani platbou vopred, medzi deklarovanými dodaniami tovaru a úhradami boli časové odstupy (6 až 77 dní), čo nebolo v súlade so znením citovanej zmluvy. Objednávky tovaru od spoločnosti PIMI-PAP Trade Kft., ktoré predložil žalobca neobsahovali náležitosti, ktoré vyplývali zo Zmluvy o obchodnej spolupráci. Predložené objednávky v rozpore s uzavretou zmluvou neobsahovali údaje týkajúce sa termínu dodania, dohodnuté platobné podmienky a dohodnuté dodacie podmienky.

5. V období apríl až august 2016 mala prepravu mala spoločnosť MASSIVE DYNAMIC s.r.o. vozidlom FIAT DUCATO, ev. č. W.-XXXCC, ktorého vlastníkom bola spoločnosť ADSLOGISTIC s.r.o. Preprava mala byť uskutočnená na účet maďarského odberateľa. Táto prepravná spoločnosť nevedla záznamy o prevádzke vozidla za rok 2016 a nevedela predložiť ani zmluvu o preprave. Z prepravy bola vystavená jedna faktúra č. FV1600278 zo dňa 31.03.2016, ktorá bola uhradená vkladom hotovosti na účet dodávateľa. Vkladateľom bola identifikovaná osoba P. F., ktorá nemala žiadny vzťah k maďarskej spoločnosti Outstanding Clean Kft. Daňový subjekt MASSIVE DYNAMIC s.r.o. v podanom súhrnnom výkaze za marec 2016 nedeclaroval uvedenému maďarskému odberateľovi žiadne dodanie služby. Počet prepráv uvedených na faktúre sa nezhodoval s počtom dodaní uvedených na CMR, ktoré predložil žalobca. Vyjadrenie svedka H..M. I. týkajúce sa uskutočnenia prepravy tovaru pre odberateľa Outstanding Clean Kft. sa overením nepotvrdilo. Jedinými slovenskými dodávateľmi tovaru v roku 2016 pre uvedeného maďarského odberateľa bola spoločnosť žalobcu a MASSIVE DYNAMIC s.r.o. Úhrady týkajúce sa vystavených faktúr boli realizované prostredníctvom poštových poukazov, kde nebolo možné identifikovať osobu vkladateľa z dôvodu uplynutia lehoty archivácie Slovenskou poštou, a. s. Správca dane vyhodnotil ako neobvyklé, aby ani jeden z preverovaných odberateľov v Maďarsku nedisponoval bankovým účtom a úhrady uskutočňoval v hotovosti. Tak ako pri predchádzajúcej preprave správca dane poukázal na znenie zmluvy o obchodnej spolupráci, ktorá však pokiaľ ide o realizácie úhrad nebola dodržiavaná. Žalobca hodnoverne nezdôvodnil fakturáciu rovnakých jednotkových cien bez ohľadu na to, na čí účet bola preprava vykonaná.

6. Aj v období august až december 2016 mala prepravu realizovať spoločnosť MASSIVE DYNAMIC s.r.o, ktorá ako už bolo uvedené vyššie nevedla záznamy o prevádzke vozidla za rok 2016 a v podanom opravnom súhrnnom výkaze za december 2016 nedeclarovala maďarskému odberateľovi dodanie žiadnej služby. Okrem toho boli zistené rovnaké nedostatky ako boli uvedené pri deklarovaných prepravách za obdobie apríl až august 2016.

II. Konanie pred správnym súdom

7. Žalobca sa správnymi žalobami, podanými jednotlivo domáhal súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného vydaných za zdaňovacie obdobia január až september a november a december 2016 s tým, že namietal záver žalovaného a správcu dane, v zmysle ktorého nesplnil podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 Zákona o DPH. Uvedené považoval za výsledok nesprávneho právneho posúdenia veci a tvrdil, že správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane predložil doklady stanovené v § 43 ods. 5 písm. a/ (faktúru) a písm. b/ zákona o DPH, čím zvládol svoje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností o dodaní tovaru uvedeného na prepravnom doklade adresátovi a na miesto v ňom uvedenom, a teda zvládol svoje dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

8. Taktiež okrem iného namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného pre rozpor rozhodnutí so všeobecnými princípmi pri uplatňovaní oslobodenia podľa § 43 Zákona o DPH, pričom poukázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-409/04 vo veci Teleos.

9. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v odôvodnení žalobou napadnutých rozhodnutí a žiadal, aby správny súd správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

10. Správny súd jednotlivé správne žaloby spojil na spoločné konanie a následne rozsudkom č. k. 73S/6/2022-68 zo dňa 6.4.2023 žaloby zamietol podľa § 190 SSP. V odôvodnení svojho rozhodnutia zaujal stanovisko k jednotlivým žalobným bodom žalobcom s tým, že okrem iného uzavrel, že žalobcom predložené prepravné doklady - CMR nemajú všetky požadované náležitosti. V tejto otázke uviedol, že za relevantný prepravný doklad v prípade medzinárodnej dopravy (v tomto prípade zo Slovenskej republiky do Maďarska) sa považuje CMR - medzinárodný nákladný list vystavený podľa Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Poukázal na čl. 4 a čl. 5 bod 1 a 6 tohto Dohovoru s tým, že z administratívnych spisov vyplýva, že žalobcom predložené CMR doklady neobsahujú predpísané náležitosti v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru a to uvedenie konkrétneho miesta určenia, pričom za miesto určenia nemožno považovať všeobecný údaj „Budapešť, Maďarsko“.

11. Ďalej uviedol, že vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s takýmto hodnotením CMR v administratívnom konaní bez toho, aby žalobca uviedol, v čom spočíva tvrdená nesprávnosť, prípadne nesúladosť so zákonom alebo s pravidlami logického uvažovania, nemôže spôsobiť nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Správny súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym posúdením veci, ktoré učinili správne orgány v administratívnom konaní, pričom v podstate zopakoval ich skutkovú a právnu argumentáciu. Takto zopakoval aj všetky zistené skutočnosti, ktoré spochybňovali realizáciu prepravy zo Slovenska do Maďarska s tým, že žalobca vzniknutú pochybnosť žiadnym spôsobom neodstránil.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

12. Žalobca napadol rozhodnutie správneho súdu kasačnou sťažnosťou, ktorú odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Opísal odseky 55 a 56 odôvodnenia rozsudku správneho súdu a následne k nim viedol, že ich nesprávnosť vidí v nesprávnej aplikácii čl. 4 a čl. 6 bod 1 písm. d) vyhl. ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR). Konštatoval, že dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list, ktorý musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia. Zopakoval, že žalovaný aj správny súd posudzovali nepresný údaj o mieste určenia dodania tovaru za nedostatok nákladného listu a z tohto dospeli k právnemu záveru že medzinárodný nákladný list - CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, chýba presné určenie miesta dodania tovaru.

13. Podstata jeho sťažnostnej argumentácie spočívala v tom, že správca dane (v metodickom pokyne) a ani právne predpisy nášho právneho poriadku uvedené bližšie neupravujú a v tejto súvislosti uviedol, že má za to, že „takto posudzované a vyžadované určenie miesta dodania tovaru aj napriek tomu že nespochybňuje jeho vývoz do iného členského štátu EU daňovému subjektu platiteľovi dane z pridanej hodnoty nie je relevantným spochybnením o pravdivosti údajov vyplývajúcich z tvrdení daňového subjektu a z dôkazov ním predložených“.

14. Uzavrel, že teda nie je správny záver žalovaného a Krajského súdu Banská Bystrica o neunesení dôkazného bremena z jeho strany, bez toho, že by sa zároveň podarilo nájsť dôkazy, ktoré by pravdivosť tvrdení daňového subjektu úplne vylučovali. Z týchto dôvodov považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné a porušujúce zákon.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že kasačné dôvody nezakladajú dôvody na zrušenie jeho rozhodnutí a vyjadril súhlas so závermi a postupom správneho súdu. Zopakoval, že správca dane počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nezistil splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a tak dodávky tovaru považoval za dodania v tuzemsku, pričom s týmito závermi sa v odvolacom konaní v celom rozsahu stotožnil.

IV. Posúdenie veci kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

17. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 73S/6/2022-68 zo dňa 6. apríla 2023, ktorým boli po spojení vecí na spoločné konanie správne žaloby žalobcu

zamietnuté. Správne orgány v napadnutých rozhodnutiach v jednotlivých kontrolovaných daňových obdobiach uzavreli, že žalobca nesplnil podmienky oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“), keď sa dodanie tovaru nepotvrdilo u maďarských odberateľov a nepotvrdila sa preprava tovaru k odberateľovi.

18. Kasačný súd v prvom rade konštatuje, že hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa čl. 138 ods. 1 a čl. 139 ods. 1 je, že (i) právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na nadobúdateľa, (ii) dodávateľ preukázal, že tovar bol odoslaný alebo prepravený (predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu a ten istý tovar v dôsledku odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu začatia odoslania alebo prepravy, (iii) dodanie nebolo vykonané pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva nepodliehajú DPH podľa čl. 3 ods. 1 Smernice (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, body 18 a 19). Ide teda o podmienky (i) statusu - postavenia zdaniteľných osôb, (ii) prechodu práva nakladať s vecou ako vlastník a (iii) fyzického premiestnenia tovaru z jedného do druhého členského štátu, ktoré nemožno rozširovať (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, bod 20). Tieto východiská a materiálne podmienky sú následne premietnuté vnútroštátnym zákonodarcom v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH. Zakiaľ 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).

19. Platí pritom, že zakiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (obdobne v prípade odpočítania DPH rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, bod 28; obdobne v prípade odpočítania DPH vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci B2 Energy s.r.o., C-676/22 zo dňa 29. februára 2024, body 28, 36 a 37; obdobne v prípade odpočítania DPH vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie 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).

20. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd zdôrazňuje, že správnymi orgánmi deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na oslobodenie zo sporných obchodov sťažovateľa od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom vo vzťahu k preukázaniu (i) odoslania/prepravy tovaru do iného členského štátu a jeho fyzického opustenia územia Slovenskej republiky a (ii) identity nadobúdateľa/odberateľa deklarovaných tovarov. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správne orgány argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že tovary boli dodané deklarovanému nadobúdateľovi/odberateľovi v inom členskom štáte (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na oslobodenie od dane - dodanie tovaru osobe so statusom zdaniteľnej osoby v zahraničí, resp. nezdaniteľnej právnickej osobe, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva podliehajú DPH.

21. Zákonodarca vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok oslobodenia od dane ustanovuje okruh dôkazov identifikovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH. „Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu... Keď daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správca dane. Vykonaným dokazovaním musí správca dane vyvrátiť daňovým subjektom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane alebo ... musí správca dane

preukázať, že posudzovaná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženého daňovým podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, bod 31). 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 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).

22. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť určitej intenzity a závažnosti. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise.

23. Kasačný súd považuje za podstatné zdôrazniť, že kasačná sťažnosť žalobcu v podstate obsahuje najmä doslovný prepis odsekov 55 a 56 odôvodnenia rozhodnutia súdu s následným konštatovaním žalobcu, že „nesprávnosť vidí v súdom posudzovanom právne relevantných právnom ustanovení nášho právneho poriadku, ktoré sú podkladom jeho napadnutia správneho rozhodnutia a to čl. 4 a čl. 6 bod 1 dohovoru“. Žalobca uviedol, že žalovaný aj správny súd posudzovali nepresný údaj určenia miesta dodania ako nedostatok nákladného listu, hoci žiaden metodický pokyn žalovaného alebo zákon uvedené neupravujú. Uvedené pritom podľa jeho názoru nie je dôkazom o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane a jeho tvrdení, pokiaľ sa správnym orgánom nepodarilo nájsť dôkazy, ktoré by pravdivosť tvrdení daňového subjektu vyvracali.

24. Kasačný súd konštatuje, že takto formulovaná sťažnostná argumentácia je všeobecná, nereaguje na konkrétne dôvody a závery (skutkové či právne) vyslovené v preskúmanom rozhodnutí správneho súdu. Konanie pred kasačným súdom je pritom ovládané dispozičnou zásadou, ktorá okrem iného znamená, že kasačný sťažovateľ musí vymedziť rozsah kasačného prieskumu a súčasne je povinný uviesť, v čom konkrétne vidí pochybenia správneho súdu, ktoré majú za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia. Je pritom potrebné, aby konkrétne reagoval na dôvody a argumentáciu správneho súdu vyjadrenú v rozhodnutí, ktoré je podrobené kasačnému prieskumu. Kasačná sťažnosť žalobcu však uvedeným požiadavkám nezodpovedá.

25. Z jej obsahu je zrejmé, že sa zameriava na posúdenie zákonnosti záverov správneho súdu obsiahnutých v odstavcoch 55 a 56 odôvodnenia rozsudku, ktoré sa týkajú vyhodnotenia neurčitého údaju o mieste dodania v CMR doklade, čo však nebolo hlavným dôvodom pre ktorý nebol žalobca v konaní pred správnym súdom úspešný. Žalobca v pozícii sťažovateľa však neprodukoval žiadnu dostatočne konkrétnu argumentáciu voči záverom obsiahnutých v tejto časti rozhodnutia správneho súdu. V podstate iba konštatoval, že žiaden metodický pokyn žalovaného alebo právny predpis vnútroštátneho právneho poriadku uvedené neupravujú.

26. Na uvedenú námietku kasačný súd tiež v rovnako všeobecnej rovine konštatuje, že správny súd oprel svoje závery o konkrétne ustanovenia Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, pričom uvedený dohovor je medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná. Všeobecné kasačné námietky o absencii úpravy v metodických pokynoch žalovaného alebo v zákone vo vnútroštátnom právnom poriadku, teda nie je príhodná. Ako už bolo uvedené vyššie, takáto sťažnostná argumentácia žalobcu nereaguje na konkrétne závery správneho súdu, pričom už samotný správny súd práve v odsekoch 55 a 56 svojho rozhodnutia sťažovateľovi ako žalobcovi vyčítal príliš všeobecnú žalobnú argumentáciu, ktorou napádal závery žalovaného v tejto otázke. Uvedené nebolo odstránené ani v kasačnej sťažnosti.

27. Ďalej je v kasačnej argumentácii žalobcu rozpoznateľná všeobecná námietka, ktorá má vo svojej podstate povahu konštatovania, že takýto nepresný údaj v nákladnom liste pri označení miesta dodania, nie je relevantným spochybnením jeho tvrdení a skutočností, ktoré vyplynuli z dôkazov, ktoré predložil a preto nie je správny záver, že neuniesol svoje dôkazné bremeno, keďže absentujú dôkazy nájdené správcovi dane, ktoré by takéto tvrdenia vylučovali.

28. Uvedená kasačná námietka má taktiež všeobecný charakter. Nie je zrejmé, na ktoré konkrétne dôkazy, ktoré predložil správca dane má sťažovateľ na mysli a prečo podľa jeho názoru nemajú dostatočnú dôkaznú silu na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt. Kasačný súd opätovne uvádza, že žalobca žiadnym spôsobom nereaguje na konkrétne skutkové a právne závery, na ktorých je rozhodnutie správnych orgánov a správneho súdu primárne postavené.

29. Kasačný súd za tejto situácie tiež všeobecne uvádza, že nepresnosť údajov na doklade CMR nebola hlavným dôvodom, na ktorom bol založený záver o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane

podľa § 43 zákona o DPH. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie v snahe preveriť korektnosť údajov uvedených v predložených CMR dokladoch, ktoré následne vyhodnotil v spojení s tým, že na žalobcom predloženom doklade CMR je uvedené miesto dodávky len ako „Budapešť, Maďarsko“. Všetky zistené skutočnosti týkajúce sa osôb odberateľov žalobcu v Maďarsku, ako aj nezrovnalostí pri preukazovaní prepravy viedli k záverom, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane. Všetky zistené skutočnosti majú oporu v dokazovaní vykonanom správcom dane, súčasne predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení jednej z kumulatívnych materiálnych podmienok uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to o odoslani/preprave tovaru do iného členského štátu a o jeho opustení územia Slovenskej republiky; teda o podmienke fyzického premiestnenia tovaru z jedného do druhého členského štátu Európskej únie.

30. Žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti len všeobecne uviedol, že správcovi dane sa nepodarilo nájsť dôkazy, ktoré by jeho tvrdenia vyvracali. V kasačnej sťažnosti žiadnym spôsobom nereagoval na konkrétne dôkazy a zistenia, ktoré vo svojom rozhodnutí uviedol správny súd s tým, že tieto predstavujú kvalifikované spochybnenie splnenia podmienok stanovených podľa § 43 zákona o DPH.

V. Záver

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

32. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP) a preto mu ju nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.