

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/12/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020201530
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1020201530.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: FERONA Slovakia, a.s., so sídlom Bytčická 12, Žilina, IČO: 36 401 137, právne zastúpená advokátkou: JUDr. Ľubica Masárová, so sídlom Landererova 6, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101356392/2020 zo dňa 25. augusta 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-6S/238/2020-103 zo dňa 19. septembra 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2011, o ktorej vyhotovil protokol č. 103307066/2016 zo dňa 6. júna 2016 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 100387893/2020 zo dňa 7. februára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 23.198,08 € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2011.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 101356392/2020 zo dňa 25. augusta 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
4. Žalovaný a správca dane v predmetných veciach neuznali žalobkyňi uplatnené právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní v súvislosti s dodaniami tovarov pre spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT.
5. Žalovaný dal do pozornosti, že správca dane vykonal u žalobkyne miestne zisťovanie na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) zo strany orgánov maďarskej finančnej správy. V odpovedi na MVI zahraničné orgány štátnej správy uviedli, že spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. je nekontaktná, nepredložila správcovi dane relevantné doklady a ani daňové priznanie za 4. kvartál 2012. Údaje v systéme VIES (systém výmeny informácií o DPH) neboli preukázané.
6. Správca dane následne vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia roku 2011 u žalobkyne a prostredníctvom MVI (žiadosť č. 1794753/2015 zo dňa 22. decembra 2015) preveroval, či došlo k reálnemu uskutočneniu intrakomunitárnych zdaniteľných obchodov maďarskému odberateľovi. Dňa 12. apríla 2016 správca dane obdržal odpoveď, podľa ktorej DIČ bolo spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT. zrušené dňa 14. augusta 2013, keďže spoločnosť bola v sídle nedostupná. Konateľom bol v

rozhodujúcom období pán Fazekas Imre, ktorý je nedostupný a nepredložil dokumentáciu. Spoločnosť nemala žiadne priestory vhodné na skladovanie kovového materiálu.

7. Počas daňovej kontroly správca dane zistil, že spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. mala obchodné vzťahy aj so spoločnosťou FERRO CORE, a.s., preto zabezpečil fotokópie dokumentov zo spisu predmetnej spoločnosti - išlo o odpovede na MVI. Z týchto vyplýva nekontaktnosť pána Fazekasa Imreho, ktorý sa mal presťahovať do Rumunska a zistenie, že v sídle maďarskej odberateľskej spoločnosti nebola vykonávaná ekonomická činnosť. Spoločnosť vo svojich daňových priznaniach deklarovala intrakomunitárne dodania, nebolo z nich však možné zistiť, o dodania akého tovaru išlo. Neboli k dispozícii žiadne doklady. Hlavnou podnikateľskou činnosťou predmetnej spoločnosti bolo sprostredkovanie obchodu a odberateľ nemal zaevidovaných žiadnych zamestnancov. Získaná bola tiež listina od Prezídia Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Stred, podľa ktorej pán Fazekas Imre podľa údajov od rumunskej polície nie je zaznamenaný v evidencii obyvateľov a ide pravdepodobne o fiktívnu identitu.

8. Pokiaľ žalobkyňa namietala použitie zistení týkajúcich sa daňovej kontroly vo veci spoločnosti FERRO CORE, a.s. žalovaný dodal, že tieto boli pre predmetné konanie relevantné z hľadiska vyhodnotenia pôsobenia a obchodovania deklarovaného odberateľa žalobkyne - spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT.

9. K predloženým vážnym lístkom žalovaný uviedol, že sú na nich zaznamenané vozidlá, na ktoré bol tovar žalobkyne naložený a dopravený na hraničný priechod s Maďarskom. Správca dane nespochybnil naloženie tovaru, avšak spochybňuje to, že jeho nadobúdateľom v zahraničí bola spoločnosť deklarovaná v predložených dokladoch - PROFEET HUNGARY KFT.

10. Miestom dodania tovaru na základe predložených CMR dokladov mala byť adresa sídla spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT., ktorá je však fiktívnym sídlom. Maďarská finančná správa vykonala miestne zisťovanie, v zmysle ktorého sa na adrese sídla odberateľa nachádza spoločnosť poskytujúca sídla, nenachádzali sa tam podnikateľské či skladovacie priestory odberateľa. V predložených CMR dokladoch pritom nie je uvedené konkrétne miesto vykládky tovaru. Hoci je ako odberateľ uvedená spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. a jej sídlo, v tomto vykládka tovaru nemohla byť realizovaná.

11. Prostredníctvom MVI tiež správca dane zistil, že prepravné spoločnosti B.B.Z. - TRANSPORT KFT. a BÁRDOS - TRANSPORT BT. sú nekontaktné, druhá menovaná spoločnosť je zrušená. Nepodarilo sa preto preveriť a potvrdiť uskutočnenie prepravy konkrétnemu odberateľovi v Maďarsku. Žiadny z predložených dokladov nepreukazuje prevzatie tovaru deklarovaným odberateľom na deklarovanom mieste fyzickej vykládky tovaru. Preto žalovaný považoval predložené CMR doklady za spochybené.

12. Podľa názoru žalovaného bolo dôkazným bremenom žalobkyne preukázať dodanie tovaru zahraničnému odberateľovi a mala si za týmto účelom zabezpečiť doklady o mieste vykládky tovaru a mieste jeho prevzatia v zahraničí. Toto dôkazné bremeno žalobkyňa neuniesla.

13. Žalovaný uznal, že z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti vyplýva, že v rámci elektronického mýtného systému bol zaznamenaný pohyb vozidiel EČV X.XXX, H.XXX, X.XXX, X.XXX, X.XXX, H.XXX a P.XXX po štátnu hranicu Slovenskej republiky a Maďarska. Na druhej strane však nebolo žalobkyňou a vykonaným dokazovaním preukázané, že preprava bola vykonaná od žalobkyne k deklarovanému odberateľovi. Túto skutočnosť nepotvrdil ani deklarovaný maďarský odberateľ a ani deklarovaní prepravcovia tovaru.

14. Pokiaľ žalobkyňa namietala nesprávne vyhodnotenie zistení vo vzťahu k prepravnej spoločnosti Gold Acél Kft a nevykonaniu dokazovania k vykonaniu prepravy spoločnosťami GYETVAI ZOLTÁN a HONOR PLUSZ, žalovaný uviedol, že títo neboli prepravcami tovarov žalobkyne v auguste 2011 podľa predložených CMR.

15. Žalovaný k vykonaniu výsluchov svedkov pána N. a pána G. uviedol, že žalobkyňa bola ohľadom transparentnej komunikácie a dohode obvyklých obchodných podmienok s odberateľmi oboznámená so zisteniami správcu dane počas daňovej kontroly. Už v tejto fáze mohla navrhnúť výsluch svedkov - najneskôr vo vyjadrení k protokolu. Dodatočné navrhnutie vypočutia týchto svedkov až vo vyrubovacom konaní považoval preto správca dane za účelové a nemajúce oporu v § 46 ods. 8 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“).

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

16. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu, požadujúc zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie.

17. Žalobkyňa s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/15/2016 a 5Sžfk/3/2018 namietala nezákonnú dĺžku daňovej kontroly. Podľa názoru žalobkyne správca dane

účelovo prerušil dvakrát daňovú kontrolu. Podľa jej názoru mal k dispozícii všetky informácie, aby už na začiatku daňovej kontroly vedel ustáliť, že bude potrebné preveriť nielen prepravcov tovaru ale aj odberateľov tovaru v zahraničí. Nebolo preto účelné, aby daňovú kontrolu prerušil dvakrát na účely vykonania MVI, ale mal si všetky potrebné informácie vyžiadať už pri prvom prerušení daňovej kontroly. 18. Žalobkyňa namietala, že predložila všetky zákonom vyžadované doklady podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v relevantnom znení (ďalej len „zákon o DPH“) ako aj CMR doklady. Vážne lístky obsahovali tiež evidenčné čísla vozidiel, ktoré realizovali prepravu tovaru. Pohyb vozidiel až po štátnu hranicu Slovenskej republiky s Maďarskom bol preukázaný výsledkami zisťovania cez Národnú diaľničnú spoločnosť. Prepravu pritom zabezpečoval odberateľ. Žalobkyňa preto splnila všetky podmienky pre uznanie práva na oslobodenie od dane. Orgány finančnej správy tiež podľa názoru žalobkyne opomenuli zohľadniť, že odberateľ podal daňové priznanie za predmetné zdaňovacie obdobie a deklaroval intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobkyne. Aj pri prípadnej nekontaktnosti odberateľa ide o zásadný dôkaz, ktorý orgány finančnej správy nespochybnili.

19. Prípadné pochybnosti správcu dane k páňovi Fazekasovi Imre tiež podľa žalobkyne nie sú relevantné. Jeho nekontaktnosť niekoľko rokov po uskutočnení obchodov nemôže ísť na ťarchu žalobkyne. Pokiaľ žalovaný spochybňoval, že žalobkyňa komunikovala a dohadovala obchody s páňom G., hoci nemala počas daňovej kontroly kópiu plnej moci, táto osoba bola v súlade s internými predpismi žalobkyne na začiatku obchodného vzťahu identifikovaná a overená. Odberateľ zároveň deklaroval obchody so žalobkyňou v daňovom priznaní, čo potvrdzuje, že páň G. konal za odberateľa.

20. Hoci správca dane a žalovaný spochybňujú prepravu tovaru do zahraničia pre odberateľa, podľa názoru žalobkyne nepreverili všetkých prepravcov. Nie je pritom relevantné, že nevykonávali prepravu v tomto konkrétnom zdaňovacom období. Aj títo prepravcovia (v iných zdaňovacích obdobiach) mohli poskytnúť informácie, na koho pokyn nakladali tovar žalobkyne, kam bol tento tovar prepravený, kde bol vykladaný a pod. Tieto informácie ako celok mohli poskytnúť relevantné informácie o správaní odberateľa.

21. Pokiaľ orgány finančnej správy odmietli žalobkyňou navrhované dôkazy s tým, že tieto neboli navrhnuté už vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, žalobkyňa namietala, že takéto obmedzenie nevyplýva z Daňového poriadku a nie je preto dôvodom na odmietnutie dôkazných návrhov žalobkyne.

22. Žalobkyňa zdôraznila, že ňou predložené CMR doklady obsahujú dátum, pečiatku a podpis, a preto preukazujú, že odberateľ prevzal tovar od prepravcu. Preprava bola zabezpečovaná odberateľom a prepravcovia poznali presné miesto vykládky tovaru od objednávateľa prepravy. Nebolo pritom povinnosťou a ani dôkazným bremenom žalobkyne, aby preukazovala, na ktorom konkrétnom mieste bol tovar vyložený. Túto požiadavku nemožno vyvodiť ani z § 43 ods. 5 zákona o DPH v relevantnom znení. Žalobkyňa zdôraznila a rozsiahlo argumentovala, že splnila náležitú a primeranú obozretnosť podnikateľa, ktorú od nej možno spravodlivo požadovať.

23. Podľa názoru žalobkyne je tiež rozhodnutie žalovaného nedostatočne odôvodnené, keď sa tento náležite nevysporiadal s jej argumentáciou vo vyrubovacom konaní.

24. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. BA-6S/238/2020-103 zo dňa 19. septembra 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol.

25. K námietke prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňa 21. októbra 2014, prerušená bola z dôvodu MVI od 23. júna 2015 do 17. decembra 2015 a od 22. januára 2016 do 12. apríla 2016, pričom skončená bola doručením protokolu s výzvou dňa 10. júna 2016. Jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 6. júla 2016 a bola teda zachovaná. Z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že odpovede na MVI boli správcovi dane doručené dňa 17. decembra 2015 a 12. apríla 2016 e-mailom od oddelenia CLO žalovaného. Práve tieto dátumy považoval správny súd za rozhodujúce. Je pravda, že na formulároch odpovedí MVI je uvedený skorší dátum zaslania odpovede, ale nebol preukázaný skorší dátum jej doručenia správcovi dane. Práve doručením odpovedí správcovi dane odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly a od tohto dátumu bolo potrebné v daňovej kontrole pokračovať. Správca dane týmto spôsobom postupoval.

26. Správny súd neidentifikoval ani účelovosť postupu správcu dane pri opakovanom prerušení daňovej kontroly. Správca dane odôvodnil svoj postup tým, že sa neuspokojil s výsledkami prvej MVI ohľadom prepravy tovaru (nekontaktnosť prepravcov) a neboli postačujúce ani iné získané odpovede na MVI týkajúce sa odberateľa žalobkyne, keďže sa týkali iných zdaňovacích období (roku 2012). Preto správca dane vykonal ďalšie MVI za účelom preverenia odberateľa dodaní tovaru. Správny súd takýto postup nepovažoval za nezákonný a neodôvodnený. Žalobkyňa bola s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámená a bolo jej umožnené sa vyjadriť. S odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13. novembra 2012 a rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 preto túto námietku žalobkyne považoval správny súd za nedôvodnú. 27. Správny súd dal do pozornosti kľúčové zistenia správcu dane a žalovaného, že IČ DPH zahraničného odberateľa bolo dňa 14. augusta 2013 zrušené, zistenia z MVI, že prepravcovia tovaru sú nekontaktní a zrušení a nemohli potvrdiť realizovanie prepravy, zistenia z MVI, že odberateľ a jeho konateľ sú nekontaktní, a nemôžu tak potvrdiť uskutočnenie obchodov so žalobkyňou. Rovnako aj v prípade obchodov s inými spoločnosťami (FERRO CORE, s.r.o.) bol pri MVI odberateľ žalobkyne nekontaktný a hoci priznal intrakomunitárne dodanie v daňových priznaniach, nebolo možné určiť, o aký tovar išlo. Pán G. nebol zástupcom a ani poverenou osobou deklarovaného odberateľa. Preverením prepravy prostredníctvom EČV vozidiel cez mýtny systém Národnej diaľničnej spoločnosti bolo zistené, že tieto vozidlá prekročili štátnu hranicu s Maďarskom, avšak nepreukázali prepravu v Maďarsku a doručenie tovaru konečnému odberateľovi, resp. jeho identitu.

28. Správny súd mal tiež za preukázané, že všetky potvrdenia o realizácii obchodu k doloženým CMR dokladom boli vystavené v Košiciach, podpísané osobou Z. G., ktorý nebol konateľom predmetnej spoločnosti a ani nebolo preukázané jeho oprávnenie konať za odberateľa.

29. Z obsahu CMR dokladov správny súd zistil, že na 9 z 10 je v časti 3 uvedené miesto vykládky - Feron a.s., prevádzka Košice a subjekt, ktorý tovar prevzal - zahraničný odberateľ.

30. Podľa názoru správneho súdu bolo v prípade uplatnenia práva na oslobodenie od dane dôkazné bremeno na strane žalobkyne. Táto nepredložila riadne vyplnené CMR doklady, preprava nebola riadne potvrdená prepravcom či odberateľom, dodacie listy neboli potvrdené odberateľom uvedeným na faktúrach. Nekontaktnosť prepravcov tak podľa správneho súdu nebola jedinou relevantnou pochybnosťou, ktorú správca dane a žalovaný vzniesli v predmetnej veci.

31. V predmetnej veci nebola preukázaná preprava tovaru k odberateľovi (dôkazy preukazujú len jej prepravu k štátnej hranici) a ani identita skutočného odberateľa v zahraničí. Rozhodnutie žalovaného bolo v tomto smere dostatočne odôvodnené a vychádzalo z riadne zisteného skutkového stavu a riadneho hodnotenia dôkazov. Podľa názoru správneho súdu orgány finančnej správy od žalobkyne nepožadovali žiadne dôkazy nad rámec tých, ktoré boli nevyhnutné pre preukázanie oslobodenia od DPH.

32. Správca dane a žalovaný pritom náležite preverili všetkých prepravcov, ktorí prepravovali tovar v zdaňovacom období august 2011, pričom na preskúmanie iných nebol dôvod v tejto veci.

33. Pokiaľ žalobkyňa namietala nevykonanie výsluchu F. N. a pána G., aj podľa názoru správneho súdu tieto dôkazy boli predložené oneskorene, pričom ich vykonanie by porušovalo účel daňovej kontroly a koncentračnú zásadu pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 218/2024 zo dňa 24. apríla 2024 či rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/27/2021 zo dňa 28. júna 2023).

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

34. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného, alternatívne zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

35. Sťažovateľka namietala, že rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený, keď je postavený v prevažnej miere na opakovaní argumentácie žalovaného a jeho právnom posúdení veci. Správny súd nedal podľa názoru sťažovateľky odpovede na žiadne relevantné a ani elementárne skutkové a právne otázky nastolené sťažovateľkou.

36. Podľa názoru sťažovateľky prerušenie daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé a neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/15/2016). Pri prerušení daňovej kontroly je potrebné postupovať účelne a efektívne - v súlade s princípom proporcionality, vyžadovať informácie komplexne a nie po častiach (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/2/2018). V predmetnej veci podľa názoru sťažovateľky mohol správca dane vyžadovať všetky potrebné informácie už počas prvého MVI, nebolo potrebné, aby daňovú kontrolu prerušoval dvakrát. Keďže sťažovateľka predložila všetky požadované doklady, správca dane si mohol ustáliť nielen to, akú prepravu potrebuje overiť v zahraničí, ale aj to, akých odberateľov bude v zahraničí preverovať. Podľa názoru sťažovateľky neexistoval žiaden racionálny dôvod pri prvom prerušení daňovej kontroly zasielať iba MVI na preverenie prepravcov. Argumentácia správneho súdu, že účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly

nemožno posudzovať podľa výsledkov MVI, v tomto smere nie je relevantná, keďže nedáva odpoveď na to, či správca dane mohol všetky potrebné informácie získať už pri prvom prerušení daňovej kontroly. Tvrdenia sťažovateľky pritom nevyvracia ani to, že správca dane nie je zákonom limitovaný v počte prerušení daňovej kontroly. Správny súd pri odôvodnení predmetnej námietky vôbec neuviedol, prečo neprihliadol na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018.

37. Vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodaniach sťažovateľka zdôraznila, že predložila všetky doklady vyžadované § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom v momente uskutočnenia dodávok. Týmto uniesla svoje dôkazné bremeno a správca dane, resp. žalovaný nepreukázali, že by sa sťažovateľka vedome zúčastnila obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Sťažovateľka zdôraznila, že dodala tovar odberateľovi na parite do závodu (EXW), pričom prepravu zabezpečoval odberateľ prepravnými spoločnosťami. V tomto smere predložila vystavenú faktúru a vyplnené CMR, na ktorých odberateľ potvrdil prevzatie tovaru. Okrem toho sťažovateľka predložila aj doklady podľa § 43 ods. 5 písm. d) zákona o DPH, a to vážne lístky, atesty, kúpnu zmluvu, potvrdenie o úhrade a o realizácii obchodu. Napriek nekontaktnosti odberateľa dala sťažovateľka do pozornosti, že maďarská daňová správa v odpovedi na MVI uviedla, že odberateľ podal daňové priznanie a deklaroval nadobudnutie tovaru od sťažovateľky. Z vykonaných dôkazov - preverenia prepravy v mýtnom systéme Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. - bolo podľa sťažovateľky zistené, že tovar na označených prepravných vozidlách opustil areál sťažovateľky a pohyboval sa plynule až na štátnu hranicu s Maďarskom. Keďže nebol zaznamenaný návrat na územie Slovenskej republiky, možno konštatovať, že prepravné vozidlá opustili jej územie. Napriek týmto na seba nadväzujúcim dokladom a dôkazom orgány finančnej správy a aj správny súd podľa názoru sťažovateľky nezákonne odopreli sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie dane.

38. Pokiaľ orgány finančnej správy a správny súd spochybňujú predložené CMR s tým, že v nich nie je obsiahnuté konkrétne miesto vykládky tovaru v Maďarsku a odberateľ v mieste sídla nemal skladové priestory, sťažovateľka namieta, že prepravcovia poznali presné miesto vykládky. Odberateľ dával prepravcom presné inštrukcie, čo nie je neštandardné, pričom zmeny v preprave po odovzdaní tovaru neboli v sfére vplyvu sťažovateľky. Nie je dôkazným bremenom sťažovateľky preukazovať, na ktorom konkrétnom mieste bol tovar u odberateľa vyložený. Miestom určenia možno pritom považovať aj len uvedenie štátu doručenia tovaru.

39. Sťažovateľka na pojednávaní poukázala aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/39/2021, ktoré sa práve zaoberá tým, či je možné CMR spochybníť iba na základe zistenia, že miesto uvedené na CMR ako miesto vykládky, ktoré bolo virtuálnym sídlom odberateľa, nemohlo byť skutočným miestom vykládky. S týmto rozsudkom sa správny súd nevysporiadal.

40. Ak správny súd poukázal na to, že chyby v CMR sú len formálne - išlo len o zjavnú zámenu políčok (vo vykládke označený dodávateľ, v nakládke zase odberateľ). Tieto chyby nespôsobujú nerelevantnosť predložených CMR dokladov. Správny súd sa teda náležite nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a neidentifikoval ani zásadné chyby v CMR dokladoch, ktoré by spochybňovali ich vierohodnosť. Nekontaktnosť odberateľa a prepravcov nemôžu byť dôvodom na spochybňovanie pravdivosti CMR dokladov.

41. Sťažovateľka tiež namieta aj záver správneho súdu, že nebolo potrebné vykonať zisťovanie ku všetkým prepravcom, ktorí v roku 2011 prepravovali tovar pre odberateľa. Správny súd sa najmä nezaoberal námietkou sťažovateľky, že hoci iní prepravcovia neprepravovali tovar v dotknutom zdaňovacom období, mohli poskytnúť informácie o fungovaní a správaní odberateľa, ktoré by boli relevantné. Správny súd sa ani nevenoval argumentácii sťažovateľky k tomu, prečo za odberateľa konala s pánom G.. A nevysporiadal sa ani s argumentáciou sťažovateľky ohľadom tvrdenej fiktívnej identity pána I. Fazekasa, konateľa odberateľa.

42. Pokiaľ správny súd uvádzal, že bolo povinnosťou sťažovateľky preukázať dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH, s týmto sa sťažovateľka nestotožnila. Preprava bola zabezpečovaná tretími osobami, a preto bolo povinnosťou sťažovateľky mať doklad podľa § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH.

43. Rovnako sťažovateľka namietala nesprávne právne posúdenie námietky nevykonania navrhovaných svedkov - F.. N. a pána G.. Opätovne tvrdila, že právna úprava vyrubovacieho konania výslovne nevylučuje vykonanie dôkazov navrhnutých až vo vyrubovacom konaní. Ak aj po vypočutí svedkov v odvolacom konaní správca dane vo vzťahu k odberateľovi konštatoval, že mu neboli ozrejmené dôvody nadviazania spolupráce s odberateľom, práve v nadväznosti na toto navrhla sťažovateľka vypočutie bývalého generálneho riaditeľa v čase realizácie obchodov a obchodného riaditeľa spoločnosti, ktorí mohli objasniť nastavenie interných kontrolných mechanizmov a bežné obchodné podmienky.

44. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s posúdením správneho súdu a námietky sťažovateľky považoval za nedôvodné.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

45. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), 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 nie je dôvodná.

46. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť správnosť právnych názorov správneho súdu v tom smere, (i) či nedošlo k účelovému predĺžovaniu daňovej kontroly prostredníctvom neúčelných a neefektívnych prerušení daňovej kontroly v miere negujúcej význam zákonnej lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly, (ii) či sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno preukázania splnenia zákonných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 a ďalšie namietané procesné pochybenia orgánov finančnej správy (nevykonanie navrhovaných dôkazov a pod.).

47. Na úvod kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za náležité a preskúmateľne odôvodnený. Správny súd dal odpovede na všetky žalobné námietky sťažovateľky (táto ani nepomenúva vo svojej kasačnej sťažnosti konkrétnu žalobnú námietku, ktorá by zostala bez reflexie správneho súdu). Samotná skutočnosť, že sa správny súd nestotožnil s argumentáciou sťažovateľky alebo dal dôraz na iné skutočnosti ako sťažovateľka, neznamená, že rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený. V tomto smere sa preto kasačný súd nestotožnil so sťažovateľkou vznesenou námietkou porušenia jej práva na spravodlivý proces nedostatočným odôvodnením napadnutého rozsudku.

IV.1.

K prekročeniu maximálnej dĺžky daňovej kontroly

48. Sťažovateľka namieta prekročenie maximálnej dĺžky daňovej kontroly z dôvodu, že správca dane túto účelovo prerušil opakovane, aby tak došlo k neprimeranému predĺženiu daňovej kontroly nad rámec zákonnej lehoty.

49. Kasačný súd sa s touto argumentáciou sťažovateľky nestotožňuje. Dáva pritom do pozornosti, rovnako ako správny súd, že správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu za účelom vykonania MVI - preverenia prepravcov sťažovateľky, ktorí mali podľa predložených CMR prepravovať tovar deklarovanému odberateľovi. Kasačný súd nevníma v tomto smere svojvoľný postup správcu dane, keďže potvrdenie prepravy zo strany prepravcov mohlo viesť k potvrdeniu obchodov sťažovateľky so spoločnosťou PROFEET HUNGARY KFT. bez ďalšieho. Keďže však títo prepravcovia neposkytli relevantné informácie, správca dane druhýkrát prerušil daňovú kontrolu a vykonal ďalšie MVI za účelom získania prípadných ďalších relevantných informácií od deklarovaného odberateľa PROFEET HUNGARY KFT., ktoré by mohli potvrdiť priebeh obchodov tak, ako ich sťažovateľka deklarovala. Tento procesný postup správcu dane považuje kasačný súd za logický, odôvodnený aktuálnym dôkazným stavom v daňovej kontrole a v predmetnej veci nepozoruje žiadne prvky svojvôle či účelovosti postupu správcu dane (správca dane sa pri opätovnom prerušení daňovej kontroly nedopytoval na skutočnosti nesúvisiace s daňovou kontrolou a pod.).

50. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že správca dane mohol už pri prvom prerušení daňovej kontroly požiadať tak o preverenie prepravcov tovaru ako aj samotného deklarovaného odberateľa prostredníctvom MVI, kasačný súd dodáva, že dokazovanie je vedené v zásade správcou dane (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). Kasačný súd nepovažuje za neproporcionálny a svojvoľný postup správcu dane, ak v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI vykonal zisťovanie len v takom rozsahu, ktorý bol, s ohľadom na v tom čase zistený skutkový stav potrebný a dostatočný pre overenie obchodov sťažovateľky. Pričom až následne, pri zistení relevantných pochybností o obchodoch sťažovateľky, toto svoje zisťovanie rozšíril druhým prerušením daňovej kontroly za účelom ďalšieho MVI o ďalšie skutočnosti, ktoré mohli priniesť objasnenie zistených pochybností.

51. Kasačný súd tiež dáva do pozornosti, že túto vec je potrebné odlíšiť od rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21. februára 2019. V predmetnej veci totiž išlo o tri prerušenia daňovej kontroly, neodôvodnené procesným postupom, presahujúce v celkovej dĺžke 1 rok a 4 mesiace zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, kde príslušný správny súd v konaní o žalobe proti nečinnosti konštatoval neodôvodnenú nečinnosť správcu dane v priebehu daňovej kontroly (bod 51 predmetného rozhodnutia). O takúto vec však v prípade sťažovateľky nejde.

V prípade sťažovateľky ide o dve prerušenia daňovej kontroly, v celkovej dĺžke menej ako 1 rok, kde vykonávaná MVI bola logicky odôvodnená procesným postupom správcu dane, sťažovateľka sa voči dĺžke prerušenia daňovej kontroly procesne nebránila - relevantne ju nenamietala a ani neboli príslušným správnym súdom v tejto veci konštatované prietahy v konaní. Kasačný súd pritom v postupe správcu dane nenašiel žiadne indikácie účelovosti jeho postupu či neúčelnosti a neefektívnosti jeho procesných krokov.

IV.2.

K spochybneniu splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane

52. 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 2012, 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.

53. 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.

54. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (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.

55. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

56. V súvislosti s nastolenou otázkou dôkazného bremena pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych 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.

57. 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. novembra 2011. 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).

58. 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 hmotnoprávnych 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).

59. 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).

60. Ľahká zneužívateľnosť práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, § 24 ods. 1 Daňového poriadku; 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 deklarovat' 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).

61. 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).

62. Zákonnodarca vo vzťahu k preukazovaniu splnenia podmienok oslobodenia od dane ustanovuje okruh dôkazov identifikovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. „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).

63. 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).

64. 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. novembra 2011 (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).

65. 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. novembra 2011 bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu identity skutočného nadobúdateľa/odberateľa deklarovaných tovarov. Správca dane a žalovaný spochybnením toho, že skutočným nadobúdateľom tovaru v Maďarsku bola spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT., pri nezistení iného skutočného odberateľa/odberateľov, spochybnili materiálnu podmienku - statusu skutočného odberateľa ako zdaniteľnej osoby, resp. osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte.

66. Na rozdiel od správneho súdu kasačný súd konštatuje, že sťažovateľka v prvom kole predložila všetky doklady predpokladané § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (najmä vyplnené CMR doklady a vystavené faktúry), ktorými uniesla svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Správca dane však v tomto smere nezostal nečinný, ale vykonaným dokazovaním preveroval relevantné skutočnosti vyplývajúce z dokladov predložených sťažovateľkou.

67. Kasačný súd v zhode so správnym súdom považuje v predmetnej veci za kľúčové zistenia správcu dane, že (i) že v predložených CMR dokladoch absentovalo riadne a podrobné uvedenie skutočnej adresy dodávky/vykládky tovaru, (ii) pri preverovaní odberateľa prostredníctvom MVI bol tento (rovnako ako jeho konateľ) nekontaktný, nepredložil žiadnu dokumentáciu potvrdzujúcu uskutočnenie deklarovaných obchodov a ani ich nepotvrdil, (iii) pri preverovaní odberateľa prostredníctvom MVI bolo zistené, že jeho sídlo je virtuálne a nemá iné skladovacie priestory, kam by mohol byť tovar od sťažovateľky doručený, (iv) pri preverovaní prepravných spoločností prostredníctvom MVI boli tieto nekontaktné alebo zrušené, nepredložili žiadne potvrdenia o realizácii prepravy a ani neuviedli adresy určenia prepravy tovaru, (v) pán G., ako osoba, s ktorou sťažovateľka za odberateľa dojednávala jednotlivé obchody, nemal preukázateľný právny vzťah s deklarovaným odberateľom (nebola predložená plná moc a ani iné oprávnenie) a (vi) preprava bola preukázaná len po štátnu hranicu Slovenskej republiky a Maďarska.

68. Za tohto dôkazného stavu sa kasačný súd stotožňuje so správnym súdom ako aj orgánmi finančnej správy, že nimi vykonané dokazovanie spochybnilo sťažovateľkou predložené doklady v časti

identity deklarovaného odberateľa tovaru v zahraničí a v časti postavenia skutočného odberateľa/ odberateľov ako zdaniteľných osôb, resp. osôb identifikovaných pre daň v inom členskom štáte. Je tomu tak preto, že ani deklarovaný odberateľ a ani prepravcovia tovaru nepotvrdili prepravu tovaru pre konkrétneho odberateľa, pričom adresa odberateľa v zahraničí vylučovala možnosť, že by na ňu mohol byť akýkoľvek tovar (podľa vystavených CMR) doručený. V tejto časti bolo preto aj dôkazné bremeno na vyvrátení vznesených pochybností prenesené na sťažovateľku (body 57 a 58 tohto rozsudku), pričom tá neprodukovala žiadne dôkazy či dôkazné návrhy, ktorými by relevantné pochybnosti vznesené vykonaným dokazovaním orgánov finančnej správy vyvrátila.

69. Pokiaľ sťažovateľka poukazuje na skutočnosť, že v elektronickom mýtnom systéme bol zaznamenaný pohyb vozidiel s tovarom až k štátnej hranici s Maďarskom, kasačný súd len dodáva, že táto skutočnosť žiadnym spôsobom nepreukazuje, kto bol skutočný nadobúdateľ tovaru v Maďarsku a či to naozaj bola spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT., ktorú orgány finančnej správy spochybnili. Z dôvodu, že deklarovaní prepravcovia tovaru neboli spôsobilí predložiť žiadne dôkazy o uskutočnení prepravy tovaru v Maďarsku, odberateľovi tovaru alebo mieste jeho vykládky ako aj z dôvodu, že v predložených CMR dokladoch absentovalo uvedenie konkrétneho miesta vykládky tovaru, preukázanie prepravy tovaru k slovenským hraniciam označenými vozidlami, nepreukazuje, kto bol jeho skutočným odberateľom.

70. Rovnako aj priznanie intrakomunitárneho dodania v daňovom priznaní spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT. nepredstavuje rozhodujúci dôkaz. Ide len o formálnu deklaráciu, ktorá je však v daňovom konaní podrobená preverovaniu, či zodpovedá aj faktickému priebehu obchodu, ktorý je pre daňové konanie rozhodujúci (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku). V predmetnej veci bola deklarácia spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT. obsiahnutá v daňovom priznaní spochybnená vykonaným dokazovaním správcu dane a žalovaného. Rozhodujúce pochybnosti pritom boli, (i) že spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. nepotvrdila pri MVI uskutočnenie obchodu a nedisponovala priestorom, kde by tovar mohol byť dodaný - takýmto priestorom nebolo ani jej sídlo, ako údaj uvedený na CMR doklade, (ii) všeobecne vyplnený CMR doklad, kde okrem sídla spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT. nebola uvedená iná konkrétna adresa vykládky tovaru, (iii) prepravné spoločnosti neposkytli žiadne informácie o uskutočnenej preprave tovaru na území Maďarskej republiky - komu a kam bol tovar doručený a (iv) sťažovateľka ani nepreukázala, že by obchody dojednávala a o nich komunikovala s osobou, ktorá bola oprávnená konať za spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. Tieto pochybnosti sú aj podľa názoru kasačného súdu vo svojom vzájomnom prepojení a v ich súhrne relevantné, sťažovateľka ich vo vykonanom dokazovaní nevyvrátila a ani neprodukovala dôkazy na ich vyvrátenie.

71. Kasačný súd tiež konštatuje, že zo skutočností, že spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. formálne priznala intrakomunitárne dodanie v daňovom priznaní (túto skutočnosť nakoniec sťažovateľka v čase uzatvárania sporných obchodov ani nemohla viesť) rovnako nemožno vyvodiť, že osoba, s ktorou v tejto veci sťažovateľka komunikovala (pán G.), mala oprávnenie konať za spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. A to za situácie, keď pán G. nebol oficiálnym predstaviteľom predmetnej spoločnosti a ani nebolo predložené jeho plnomocenstvo konať za spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už konštatoval, že od daňového subjektu možno spravodlivo požadovať, aby si overil, či osoba s ktorou koná, je oprávnená konať za jeho obchodného partnera a v tomto smere si aj zabezpečil relevantné dôkazy (mutatis mutandis ZNSS 63/2023).

72. Kasačný súd tiež dodáva, že pokiaľ sťažovateľka v CMR dokladoch uvádzala ako miesto určenia tovaru Maďarsko, s ohľadom na znenie § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, toto nemožno vnímať ako vadu CMR dokladu. Nič to však nemení na tom, že takéto vymedzenie miesta dodania fakticky zhoršuje dôkaznú situáciu sťažovateľky v prípade, akým je aj tento, keď vykonaným dokazovaním bolo spochybnené skutočné doručenie tovaru zahraničnej zdaniteľnej osobe, resp. osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Nedostatočne presné uvedenie údajov v CMR doklade totiž znemožňuje efektívne (a v tomto prípade v neprospech sťažovateľky) overiť kde, ako a komu bol tovar doručený. K spochybneniu CMR dokladov tak došlo nie z dôvodu ich formálnych väd, ale z dôvodu toho, že nepotvrzovali identitu odberateľa a jeho postavenie ako zdaniteľnej osoby (virtuálne sídlo doručenie vylučovalo, preprava tovaru deklarovanému odberateľovi nebola potvrdená prepravcami a ani samotným deklarovaným odberateľom).

73. Odkaz sťažovateľky na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/39/2021 zo dňa 28. apríla 2023 nie je v tejto veci príliehavý. Pre uvedené rozhodnutie bolo totiž relevantné to, že hoci správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli relevantné pochybnosti o mieste určenia dodávky tovaru uvedenom na CMR doklade, tieto boli rozptýlené predloženou knihou jázd ako aj výpoveďou svedka - vodiča. Inými slovami, vykonané dokazovanie (ďalšie dôkazy) vo veci sp. zn. 1Sžfk/39/2021 zo dňa 28. apríla 2023 viedlo k záveru, že napriek pochybnostiam o

miestach dodania uvedených na CMR dokladoch, tovar bol s istotou prepravený do Českej republiky, a to v prospech tam deklarovaného odberateľa. Takáto dôkazná situácia však v predmetnej veci nenastala, keď prepravcovia aj deklarovaný odberateľ sú nekontaktní, nepotvrdili realizáciu obchodu, sídlo deklarovaného odberateľa je virtuálne a sťažovateľka neprodukovala žiadny dôkazný návrh (nad rámec formálne vystavených listinných dokladov), ktorý by bol spôsobilý preukázať to, že tovar bol naozaj na území Maďarska prepravovaný pre deklarovaného odberateľa PROFEET HUNGARY KFT. alebo na základe jeho pokynov.

74. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správca dane nevykonal zisťovanie aj k iným prepravcom, ktorí síce prepravovali tovary žalobkyne v roku 2011 spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT., avšak nie v zdaňovacom období august 2011, kasačný súd sa v tomto smere stotožnil s argumentáciou správneho súdu. Tento dôkazný návrh zjavne nebol relevantný, keďže nemohol preukázať deklarované obchodné vzťahy sťažovateľky so spoločnosťou PROFEET HUNGARY KFT. v období august 2011. To, že sťažovateľka v iných zdaňovacích obdobiach a cez iných prepravcov mohla obchodovať so spoločnosťou PROFEET HUNGARY KFT. nič nemení na tom, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2011 neuniesla svoje dôkazné bremeno pre splnenie hmotnoprávných podmienok. Bezproblémový obchod v iných mesiacoch roku 2011 tiež neznamená (bez ďalšieho), že aj v zdaňovacom období august 2011 boli obchody so sťažovateľkou PROFEET HUNGARY KFT. riadne zrealizované.

75. Ak sťažovateľka namietala, že v prípade I. Fazekasa (konateľa spoločnosti PROFEET HUNGARY KFT.) nejde o fiktívnu osobu, kasačný súd len dodáva, že to nič nemení na tom, že v daňovom konaní bol nekontaktný a cez MVI nezastihnuteľný - neposkytol teda žiadne relevantné vysvetlenia. Pokiaľ sťažovateľka poukazovala na to, že správca dane, žalovaný a správny súd náležite nehodnotili zistenia týkajúce sa spoločnosti FERRO CORE, a.s. (a tieto jej kládli preto na neprospech), kasačný súd dáva do pozornosti, že ide len o podporné informácie, ktoré nemajú relevanciu z hľadiska zásadných pochybností, ktoré identifikoval kasačný súd v bode 67 tohto rozsudku. Vady týkajúce sa tejto (doplňujúcej avšak nie rozhodujúcej) časti zistenia skutkového stavu tak nemôžu mať vplyv na zákonnosť a správnosť výroku prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného.

76. Obdobne, ak sťažovateľka namietala, že správca dane, žalovaný a správny súd z nesprávnych dôvodov odmietli návrhy sťažovateľky na vykonanie dokazovania výsluchom F. N. a pána G. (bývalého generálneho riaditeľa v čase realizácie obchodov a obchodného riaditeľa spoločnosti), kasačný súd dáva do pozornosti, že sťažovateľka potrebu ich vypočutia odôvodňovala objasňovaním interných kontrolných mechanizmov a bežných obchodných podmienok sťažovateľky. Bez ohľadu na povahu a správnosť argumentácie správca dane, žalovaného a správneho súdu (ohľadom oneskoreného predloženia týchto dôkazných návrhov), kasačný súd konštatuje, že tieto dôkazné návrhy neboli spôsobilé objasniť miesto doručenia tovaru v zahraničí, skutočných odberateľov tovaru v zahraničí a pod. Nemohli ani v potenciálnej rovine vyvrátiť rozhodujúce pochybnosti vznesené správcom dane a žalovaným (bod 67 tohto rozsudku). Prípadné procesné vady odôvodnenia odmietnutia týchto dôkazných návrhov, tak nič nemenia na tom, že ide o také vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť a správnosť výroku prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného.

V.

Záver

77. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

78. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a 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).

79. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.