

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sžfk/39/2021  
Identifikačné číslo spisu: 6020200037  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200037.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: P O I M E X s.r.o., so sídlom Hlavná 526, 991 26 Nenince, IČO: 36 634 361, právne zastúpený: Mgr. Andrea Legényová, advokátka so sídlom Komenského 3, 990 01 Veľký Krtíš, IČO: 50 849 883, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102945595/2019 zo dňa 20.12.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/10/2020-81 zo dňa 12.11.2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február 2018. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 101567292/2019 zo dňa 27.06.2019 (ďalej aj „protokol“).

2. Vo vyrubovacom konaní správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti a vykonané dôkazy a následne vydal rozhodnutie č. 101995368/2019 zo dňa 20.08.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.170,72 eur.

3. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie titulom nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Dospel k záveru, že žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru (cukrovíniok) na základe odberateľskej faktúry č. 10202018 zo dňa 27.02.2018 českej spoločnosti VERTEX GROUP s.r.o. (ďalej aj „VERTEX“ alebo „odberateľ“) a že nedošlo k prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na VERTEX, ktorý nepotvrdil ani nepreukázal žiadnymi dokladmi nadobudnutie tovaru od žalobcu. Preto správca dane považoval deklarované dodanie tovaru za dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorom žalobcovi vznikla daňová povinnosť. Zastávajúc názor, že žalobca porušil § 19 ods. 1, § 8 ods. 1 písm. a) a § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, správca dane mu vypočítal daň v súlade s § 22 ods. 1 zákona o DPH. K uvedeným záverom správca dane dospel i z dôvodov, že z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií českej finančnej správy vyplýva, že daňový subjekt VERTEX nespôlupracuje, v daňovom priznaní nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, od 31.01.2017 do 31.01.2022 mal prerušené živnostenské oprávnenie, vykazuje údaj o nespoľahlivom platiteľovi DPH a odo dňa 20.03.2019 je v likvidácii. Na medzinárodnom nákladnom liste CMR č. 0344054 k faktúre je uvedené miesto vykládky Nám. Přátelství 1518/4, Hostivař, Praha 10 (sídlo VERTEX - pozn. kasačného súdu), pričom bolo preverením zistené, že ide o virtuálne miesto bez skladových priestorov a preprava nebola vykonaná na uvedenú adresu. Hoci správca dane nespochybnil skutočnú existenciu tovaru, dospel k presvedčeniu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi deklarovanému na vystavenej faktúre.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102945595/2019 zo dňa 20.12.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcu dane žalovaný vo svojom rozhodnutí podotkol, že v súlade s Daňovým poriadkom je práve daňový subjekt ten, kto nesie dôkazné bremeno pri uplatnení oslobodenia od dane. Uskutočnenie dodania tovaru a následne právo na oslobodenie od dane z tohto dodania tovaru nie je možné deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po stránke obsahovej. Podľa žalovaného správca dane postupoval v súlade so zákonnými princípmi a zásadami správy daní, pričom postup správcu dane nebol v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku (§ 3, § 24, § 44, § 45, § 46). Žalovaný nepovažoval odvolacie námietky za opodstatnené a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že tovar na základe preverovanej faktúry bol skutočne dodaný a prepravený do iného členského štátu pre odberateľa VERTEX - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte uvedenú na odberateľskej faktúre, a že na túto osobu prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa žalovaného deklarované obchody a dodanie tovaru do Českej republiky pre odberateľa neprebehlo v skutočnosti tak, ako to žalobca deklaroval.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

6. Uznesením č. k. 24S/10/2020-56 zo dňa 03.06.2020 krajský súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 24S/10/2020-81 zo dňa 12.11.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), podľa § 191 ods. 1 písm. c), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“), rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalovanému uložil povinnosť v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania.

8. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a zároveň v predmetnej veci došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. S poukazom na § 191 ods. 6 SSP žalovanému uložil v ďalšom konaní opätovne posúdiť splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnené oslobodenie od dane vo vzťahu k dodaniu tovaru žalobcom do iného členského štátu odberateľovi identifikovanému pre daň v inom členskom štáte v zmysle § 43 zákona o DPH a vo veci opätovne rozhodnúť, s povinnosťou odôvodniť rozhodnutie tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

9. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že odberateľ (ďalej aj „kupujúci“) na základe objednávky zo dňa 27.02.2018 uzatvoril so žalobcom kúpnu zmluvu, predmetom ktorej bol záväzok žalobcu dodať kupujúcemu tovar a previesť na neho vlastnícke právo k tomuto tovaru a záväzok kupujúceho zaplatiť za tovar dohodnutú kúpnu cenu. Zaplatenie kúpnej ceny kupujúcim žalobca preukázal predložením potvrdenia Všeobecnej úverovej banky, a.s. o zrealizovaní transakcie zo dňa 28.02.2018 na vklad vo výške 25.024,32 eur a identifikáciou vkladateľa. Vzhľadom k tomu, že kupujúci a predávajúci mali sídlo v rôznych členských štátoch Európskej únie, v tomto obchodno-zväzkovom vzťahu došlo k stretu právneho poriadku Slovenskej republiky (ďalej aj „SR“) a právneho poriadku Českej republiky (ďalej aj „ČR“). V dôsledku toho, že zmluvné strany neuskutočnili voľbu práva pre kúpnu zmluvu, táto zmluva sa v zmysle Článku 4 ods. 1 písm. a) Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 zo dňa 17.06.2008 o rozhodnom práve pre zmluvné záväzky (ďalej aj „Nariadenie Rím I“) ako zmluva o predaji tovaru spravuje právnym poriadkom krajiny obvyklého pobytu predajcu, t. j. právnym poriadkom SR. Poukazujúc na znenie § 409 ods. 1 Obchodného zákonníka (ďalej aj „ObZ“) správny súd ďalej uviedol, že spôsob, miesto a čas dodania tovaru obvykle určuje kúpna zmluva, ale v danom prípade, keď kúpna zmluva nebola uzatvorená písomne, a teda nemala ustanovenie o odoslaní tovaru predávajúcim, žalobca si ako predávajúci svoju základnú povinnosť dodať (odovzdať) tovar, o ktorom obidve zmluvné strany v čase uzatvorenia zmluvy vedeli, že sa nachádza v jeho sklade, kupujúcemu v súlade s § 412 ods. 2 ObZ splnil tým, že kupujúcemu umožnil nakladať s tovarom v tomto mieste. Tomu zodpovedá aj žalobcom tvrdené použitie dodacej doložky používanej v zahraničnom obchode EXW (Ex Works) - zo závodu, v zmysle ktorej je tovar odvezený kupujúcim priamo zo závodu predávajúceho. Podľa uvedenej obchodnej doložky je predávajúci povinný dať tovar k dispozícii kupujúcemu vo svojom závode, pričom kupujúci za tovar zodpovedá od momentu prevzatia. Predávajúci nie je zodpovedný za nakládku tovaru na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil kupujúci, pokiaľ nie je dohodnuté inak, pričom kupujúci nesie všetky výdavky a riziká spojené s prepravou tovaru z tohto miesta až do miesta určenia.

10. Poukazujúc na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 8 Sžf 7/2012, podľa ktorého „v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať“, správny súd ďalej uviedol, že vykonaným dokazovaním bolo potvrdené, že kupujúci si v obchodnej spoločnosti TIR SERVICE s.r.o. objednal prepravu tovaru zo sídla žalobcu do Prahy v Českej republike, s dátumom nakládky 28.02.2018 a dátumom vykládky 01.03.2018, ktorá uskutočnenie prepravy zabezpečila prostredníctvom AUTODOPRAVA - Martin Bendík, s. r. o. Správny súd podotkol, že rovnako aj zmluva o preprave tovaru sa v zmysle Článku 5 ods. 1 Nariadenia Rím I v prípade absencie dohody o voľbe práva spravovala právnym poriadkom SR, ako krajiny obvyklého pobytu prepravcu za predpokladu, že miesto prijatia tovaru je tiež v tejto krajine. Nakoľko miesta prevzatia zásielok a miesta dodania zásielok ležali v dvoch rôznych štátoch (SR a ČR), jedná sa o prepravnú zmluvu v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave a na tento vzťah strán je nutné aplikovať v zmysle § 756 ObZ Dohovor o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) publikovaný vo vyhláske ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. (ďalej aj „Dohovor“).

11. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že súčasťou administratívneho spisu je kópia CMR č. SK 0344054, na ktorej je prevzatie tovaru potvrdené odberateľom. Jedná sa o nákladný list, ktorý sa v zmysle článku 4 Dohovoru považuje za doklad o uzavretí prepravnej zmluvy. Pokiaľ nákladný list nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade môže pristúpiť k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi ako napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.. V danom prípade však nákladný list mal všetky vyžadované podstatné náležitosti, a preto sa v zmysle článku 9 ods. 1 Dohovoru považuje za vierohodný doklad o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy, ako aj o prevzatí zásielky dopravcom. Podľa správneho súdu žalobca uvedeným spôsobom preukázal nielen dodanie tovaru odberateľovi, t. j. preukázal, že na odberateľa previedol právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale preukázal aj uskutočnenie fyzickej prepravy tovaru z tuzemska do ČR. Uskutočnenie prepravy tovaru z tuzemska do ČR potvrdzujú aj ďalšie dôkazy správcem dane získané počas daňovej kontroly, a to najmä Kniha jász motorového vozidla EVČ: P.XXXN. prepravcu za obdobie 01.02.2018 - 28.02.2018 a 01.03.2018, z ktorej vyplýva, že uvedené vozidlo stálo dňa 01.03.2018 na adrese Hornická 10, Praha, v čase od 10:39 hod. do 11:33 hod. a Dodací list - faktúra č. 10202017 potvrdený dňa 01.03.2018 kupujúcim. Z výpovede svedka L. P. - vodiča predmetného motorového vozidla vyplýva, že si podrobnosti o preprave tovaru dodávaného žalobcom odberateľovi nepamätal, v sídle, v kancelárii ani v obchodných priestoroch VERTEX nebol, jeho konateľa Františka Kvočku nepozná, v žiadnej firme nepozná zamestnancov odberateľa. Uviedol, že vždy dostal SMS adresu nakládky a vykládky od jeho nadriadenej. Na CMR zvyklo byť uvedené miesto vykládky alebo aj miesto fakturačné, ktoré sa nemuselo zhodovať. V súvislosti s uvedeným správny súd považoval za potrebné poukázať na skutočnosť, že odosielateľ a za určitých podmienok aj príjemca, môžu pri medzinárodnej cestnej nákladnej doprave v rámci disponovania so zásielkou požadovať od dopravcu aj zmenu miesta dodania zásielky. Podľa správneho súdu bolo irelevantné, kde v ČR bol na základe dispozície kupujúceho tovar zakúpený od žalobcu a vyvezený z tuzemska vyložený (v sídle kupujúceho, v jeho vlastnej prevádzkarni resp. v cudzom sklade), podstatné bolo, že prevzatie tovaru kupujúci potvrdil na prepravnom doklade - CMR. Skutočnosť, že si vodič prepravcu na podrobnosti dopravy nespomenul a to, že sa v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) nepotvrdilo dodanie tovaru na adresu sídla VERTEX, hoci už v čase tohto zisťovania mal správca dane vedomosť o tom, že tovar mal byť dodaný na inú adresu v rámci mesta Praha, neboli podľa správneho súdu dostatočnými podkladmi na to, aby mohlo dôjsť k spochybneniu vierohodnosti CMR a k záveru, že deklarovaný obchod a dodanie tovaru do ČR pre odberateľa v skutočnosti neprebehlo tak, ako deklaruje žalobca. Žalobcom predložené dôkazy neboli orgánmi finančnej správy vyhodnotené jednotlivo a ani vo vzájomných súvislostiach, a preto správny súd ako nesprávne vyhodnotil závery žalovaného o tom, že zdaniteľný obchod bol iba formálne potvrdený a nebol hodnoverne vecne preukázaný. Orgánom finančnej správy správny súd vytkol i to, že bez toho, aby vyhodnotili všetky dôkazy predložené žalobcom v súlade s § 43 ods. 5 zákona o DPH nemôžu bez ďalšieho konštatovať, že tieto doklady sú formálne.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že aby sa jednalo o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a jednak, že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň s tým, že v preskúvanom prípade nebolo sporné, že nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte - ČR (IČ DPH: CZ 04735757). Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje oslobodenie od dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že sú splnené podmienky stanovené v zákone o DPH, a to dokladmi ustanovenými v § 43 ods. 5. Ak daňovník svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. V prípade, ak má správca dane na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení tejto podmienky, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybniť pravosť CMR) alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie musí správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva. Preto nestačí prepravu tovaru od žalobcu do iného členského štátu Európskej únie spochybniť na taký skutkový záver, ako urobili v predmetnom prípade orgány finančnej správy a to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok vyžadovaných zákonom pre uplatnenie si oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným

dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovenej podmienky, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho odberateľa, resp. odberateľov.

13. Krajský súd zastával názor, že právny záver orgánov finančnej správy nie podložený vykonaným dokazovaním, pričom v konaní žalobcom predložené CMR obsahuje predpísané náležitosti, o. i. obsahujú pečať a podpis českého odberateľa ako dôkaz o prevzatí tovaru odberateľom deklarovaným na CMR, na dodacom liste i na faktúre. Zákon ukladá povinnosť predloženia dokladu o preprave tovaru (CMR) v prípade uvedenom v § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, t. j. platiteľ preukazuje splnenie podmienok oslobodenia od dane prepravným dokladom (CMR) v prípade, ak prepravu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ osobou inou, ako poštovým podnikom, t. j. treťou osobou - dopravcom. CMR listina je doklad o tom, že bola uzatvorená prepravná zmluva medzi odosielateľom alebo prijímateľom a dopravcom o medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR), ktorý obsahuje potvrdenie dopravcu o prevzatí tovaru na prepravu a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste dodania tovaru v inom členskom štáte. Správny súd mal za to, že pokiaľ teda žalobca správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH predložil doklady stanovené v § 43 ods. 5 písm. a) (faktúru) a písm. b) (prepravný doklad - CMR) s vyššie uvedenými náležitosťami, zvládol 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. Pokiaľ správca dane žalobcom predložený CMR doklad vyhodnotil ako formálny, tento nebol vyhodnotený v súlade s jeho obsahom. Ak za takejto dôkaznej situácie orgány finančnej správy uzavreli, že žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, takýto záver bol podľa správneho súdu výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

##### A. Kasačná sťažnosť sťažovateľa

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie (správny mal byť zrejme sťažnostný návrh smerujúci k zrušeniu rozsudku krajského súdu).

15. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- preverovaním v rámci MVI bolo okrem iného zistené, že VERTEX v období od 31.01.2017 do 31.01.2022 mal prerušené živnostenské oprávnenie, z čoho podľa sťažovateľa vyplýva, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a teda dňa 27.02.2018 nemohol vyhotoviť objednávku a nemohol ani uzatvoriť ústnu kúpnu zmluvu. Potvrdenie o zrealizovaní transakcie zo dňa 28.02.2018 (ďalej aj „potvrdenie banky“) s identifikáciou vkladateľa nepovažoval sťažovateľ za dostatočné argumentujúce tým, že na ňom chýba číslo dokladu, na základe ktorého bol vkladateľ identifikovaný. Mal za to, že ani samotný vklad finančných prostriedkov na účet žalobcu ešte nepreukazuje, že fakturovaný tovar žalobca skutočne dodal práve odberateľovi VERTEX;
- vo vzťahu k žalobcom predloženému nákladnému listu (doklad CMR) namietal, že napriek tomu, že mal všetky vyžadované náležitosti, tento nie je možné považovať za vierohodný doklad, a to z dôvodu, že príjemca tovaru (VERTEX), ktorého odtlačok pečiatky je na predmetnom doklade CMR ako potvrdenie o prevzatí predmetného tovaru, v čase deklarovaného obchodu nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, nakoľko mal prerušené živnostenské oprávnenie, a teda nemohol ani potvrdiť prevzatie predmetného tovaru na doklade CMR;
- následne namietal, že podľa dokladu CMR miesto vykládky tovaru malo byť na adrese sídla VERTEX, ktoré je len virtuálnym sídlom bez skladových priestorov, z čoho podľa názoru sťažovateľa

vyplýva, že vykládka predmetného tovaru na uvedenej adrese a ani jeho preprava na uvedenú adresu nebola vykonaná. Žalobca tak vierohodne nepreukázal, že predmetný tovar dodal VERTEX;

- žalobcom predložené formálne dôkazy (doklad CMR, faktúra, dodací list) sťažovateľ nepovažoval za dostatočný dôkaz o tom, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak, ako boli deklarované. Považoval ich za nepreukazné dôkazy argumentujúc tým, že neboli vyhotovené na základe reálneho plnenia. V tejto súvislosti zároveň podotkol, že pre splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane stanovených v § 43 zákona o DPH nepostačuje iba predloženie dôkazov;
- rozporoval názor krajského súdu, že je irelevantné, kde bol predmetný tovar v ČR vyložený. Podľa sťažovateľa v tomto prípade nešlo o zmenu miesta dodania tovaru, pretože miesto dodania tovaru bolo uvedené na doklade CMR a nebolo zmenené. Išlo však len o virtuálne sídlo VERTEX bez skladových priestorov, kde nie je možné tovar vyložiť a skladovať. Sťažovateľ považoval za podstatné to, že v čase deklarovaného obchodu VERTEX nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a teda nemohol potvrdiť prevzatie predmetného tovaru, a preto nebolo na neho prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vo vzťahu k miestu vykládky tovaru dodal, že z výpisu z mýtnych brán vyplýva, že vozidlo prepravcu nemohlo dôjsť na adresu sídla VERTEX, pretože išlo síce v smere na Prahu, ale pokračovalo ďalej na Plzeň a nie je možné, aby za krátky časový úsek uvedený vo výpise z mýtnych brán dorazilo na uvedenú adresu a bol tam vyložený tovar;
- sťažovateľ zastával názor, že správca dane vykonal dokazovanie v súlade s § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku. Skutkový stav, ktorý zistil správca dane, tvoriaci základ rozhodnutia žalovaného, nebol v rozpore s administratívnym spisom. Sťažovateľ ďalej uviedol, že dôkazy vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pričom hodnotil nielen ich obsah, ale vzal do úvahy aj všetky zistené skutočnosti, ktoré vyhodnotil aj v súlade s § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, na základe čoho dospel k záveru, že podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené;
- podotkol, že daň v štáte nadobudnutia tovaru nebola odvedená, čím nebola zachovaná neutralita dane. Argumentoval tým, že (i) VERTEX (v kontrolovanom zdaňovacom období ani v iných zdaňovacích obdobiach) nepriznal žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, (ii) daň z deklarovaných obchodov nebola odberateľom zaplatená, (iii) česká finančná správa nepotvrdila deklarované obchodné transakcie.

## B. Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že krajský súd vyhodnotil celý obchodný prípad správne. So zdôvodnením kasačnej sťažnosti a s argumentmi sťažovateľa nesúhlasil. Zastávajúc názor, že krajský súd rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci, navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť a zaviazať sťažovateľa nahradiť žalobcovi trovy konania.

17. Ďalej uviedol, že VERTEX síce porušil českú legislatívu, avšak ako vyplýva z odpovede na MVI, podnikanie s prerušeným živnostenským oprávnením nie je prekážkou pre uzatváranie obchodných transakcií, ale ide o správny delikt podľa živnostenského zákona. Žalobca k tomu zároveň doplnil, že v rozhodnom čase (február 2017) nemal žiadne informácie o tom, že by sa jednalo o rizikového obchodného partnera, overoval si identifikačné údaje odberateľa a tiež platnosť prideleného identifikačného čísla pre DPH (ďalej aj „IČ DPH“), údaje o VERTEX na medzinárodnom portáli VIES a jeho zapísanie v obchodnom registri ČR, pričom žiadny problém žalobca nezistil. Odberateľ bol v rozhodnom čase riadne registrovaný ako podnikateľský subjekt a mal platné IČ DPH.

18. K sťažovateľom namietanej absencii čísla dokladu na potvrdení z banky žalobca uviedol, že pri identifikácii vkladateľa peňažných prostriedkov postupujú banky podľa svojich interných smerníc. Žalobca mal za to, že vkladateľ, ktorého uviedol na potvrdení, bol identifikovaný dostatočným spôsobom s tým, že ak mal správca dane pochybnosti o osobe vkladateľa, mohol si z úradnej moci vyžiadať detailnejšie informácie.

19. K námietke sťažovateľa, že VERTEX mal v rozhodnom čase prerušené živnostenské oprávnenie, a preto nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a teda ani nemohol potvrdiť na CMR prevzatie tovaru, žalobca uviedol, že z odpovede na MVI je zrejmé, že status nespoľahlivého platiteľa nebráni uskutočňovaniu ekonomickej činnosti a slúži len k označeniu potencionálne rizikového alebo

problémového obchodného partnera a ďalej pre účely správy daní. V tejto súvislosti žalobca poukázal na tú skutočnosť, že VERTEX mal status nespoľahlivého platiteľa od 13.10.2018. Zdôrazňoval, že podľa odpovede na MVI mohol v rozhodnom čase vykonávať ekonomickú činnosť.

20. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa toho, že vykládka tovaru nebola vykonaná na adrese sídla VERTEX, žalobca uviedol, že prepravu tovaru zabezpečoval VERTEX, ktorý si dopravu objednal a organizoval, a určil tiež miesto vykládky. Deklarovaná obchodná transakcia sa uskutočnila tak, ako boli správcovi dane predložené doklady. Tovar bol naložený na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil odberateľ a prepravený na územie ČR. Naložením tovaru na dopravný prostriedok došlo podľa dohodnutých dodacích podmienok k dodaniu tovaru odberateľovi, ktorý nadobudol dispozičné právo k tovaru momentom naloženia tovaru. Prepravcu zabezpečoval VERTEX, ktorý si prepravu objednal u dopravnej spoločnosti. Tovar bol vyložený na adrese, ktorú určil odberateľ. Do prepravných podmienok a určenia adresy miesta vykládky nemohol žalobca nijako zasahovať. Dodanie tovaru do iného členského štátu bolo riadne uskutočnené a k tejto transakcii boli správcovi dane doložené všetky potrebné doklady (faktúry za tovar a za dopravu, vyjadrenie vodiča, evidencia jazdy vozidla, mapa trasy jazdy vozidla dopravcu, ako aj ostatné požadované doklady a informácie).

21. Žalobca rozporoval, že by išlo len o formálne deklarovanie dodávky bez skutočného plnenia. Zdôrazňoval, že nemal vedomosť o tom, že odberateľ neprizná v ČR nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Hoci táto skutočnosť nie je v súlade so zákonom o DPH v ČR ani so Smernicou Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Smernica 2006/112/ES“), žalobca konal v dobrej viere, nevedel o budúcom nesprávnom postupe odberateľa a ani ho nemohol predvídať. Skutočnosť, že odberateľ nepriznal nadobudnutie v ČR však nemôže byť dôvodom neuznania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu. Žalobca zastával názor, že správcovi dane poskytol všetky doklady (objednávka, potvrdenie o platbe, faktúra, CMR, kniha jász dopravcu), ktoré preukázali dodanie tovaru do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň.

22. K tvrdeniu sťažovateľa, že sa nepotvrdilo prevzatie tovaru odberateľom a ani miesto dodania tovaru, žalobca poukazuje na § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH uviedol, že správcovi dane predložil všetky potrebné doklady - potvrdenia o prevzatí tovaru odberateľom. Zároveň tiež poukázal na medzinárodné pravidlá INCOTERMS, ktoré stanovujú, že v prípadoch, keď kupujúci zabezpečuje prepravu tovaru, všetku zodpovednosť preberá kupujúci. V súdnej veci prepravu zabezpečoval kupujúci, ktorý určoval miesto, kde má byť ukončená, kde má byť tovar vyložený a komu má byť tovar odovzdaný. Naložením tovaru v tuzemsku na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil kupujúci, ide o prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník a dispozičné právo má k tovaru v plnej miere kupujúci, pre ktorého toto právo zabezpečuje dopravca, ktorého zabezpečil prepravca t. j. kupujúci (odberateľ v danom prípade). Dodanie tovaru kupujúcemu na území ČR bolo preukázané tiež výpoveďou svedka - vodiča dopravcu.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdництва prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/39/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP],

pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie sťažovateľa potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na DPH z dôvodu nesplnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke do Českej republiky. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj správnu žalobou napadnuté rozhodnutie sťažovateľa, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH: „Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.“

27. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH: „Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku [...].“

28. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH veta pred bodkočiarkou: „Dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.“

29. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.“

30. Podľa § 43 ods. 1 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.“

31. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH: „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.“



32. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku: „Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.“

33. V zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej predovšetkým v Smernici 2006/112/ES, je dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná pre daň v tomto členskom štáte. Oslobodenie dodávky v rámci Európskeho spoločenstva (Európskej únie) zodpovedajúce nadobudnutiu v rámci spoločenstva (Európskej únie) umožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, a v nadväznosti na to tiež porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH. Účelom právnej úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby).

34. Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (tzv. intrakomunitárne dodávky) aj spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravujú vyššie citované ustanovenia § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli ciele Smernice 2006/112/ES a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/1/2021 zo dňa 31.01.2023).

35. Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykonal dodávateľ, odberateľ alebo na účet niektorého z nich iná osoba. V prejednávanej veci mal vykonanie prepravy zabezpečovať odberateľ, ktorý si prepravu objednal u dopravnej spoločnosti. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravu a dodanie tovaru odberateľovi emailovou objednávkou, faktúrami za tovar a za dopravu, potvrdením banky o vklade finančných prostriedkov, vyjadrením vodiča, evidenciou jazdy vodiča, mapou trasy vozidla dopravcu, knihou jász, ako aj medzinárodným prepravným dokladom (CMR), ktorý bol potvrdený stranami obchodného vzťahu. Napriek tomu orgány finančnej správy neuznali žalobcovi uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie titulom nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH zastávajúc názor, že žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru odberateľovi.

36. Na základe podanej kasačnej sťažnosti kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti založenej na dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. že správny súd vec nesprávne právne posúdil. Nosnou kasačnou námietkou sťažovateľa bolo, že odberateľ mal v čase deklarovaneho obchodu prerušené živnostenské oprávnenie, z čoho podľa sťažovateľa vyplýva, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a preto nemohol vyhotoviť objednávku, nemohol uzatvoriť ústnu kúpnu zmluvu a nemohol ani potvrdiť prevzatie tovaru na doklade CMR. Žalobcom preložené doklady považoval sťažovateľ za formálne a nepreukazné argumentujúc tým, že neboli vyhotovené na základe reálneho plnenia.

37. Primárne kasačný súd považuje za potrebné poukázať na § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorý vymenúva jednotlivé doklady potrebné na preukázanie splnenia podmienky oslobodenia od platenia DPH v závislosti od toho, či bolo dodanie tovaru vykonané alebo zabezpečené dodávateľom alebo odberateľom. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že prepravu zabezpečoval odberateľ. Dôkazné bremeno preukázania uvedených zákonných podmienok primárne zaťažuje daňový subjekt t. j. platcu DPH deklarujúceho oslobodenie od dane. Pokiaľ si žalobca uplatnil oslobodenie od dane, bolo jeho zákonnou povinnosťou preukázať splnenie podmienok stanovených v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Vo vzťahu k režimu oslobodenia od dane priamo zákon predpisuje, ako je potrebné preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane, keď dôkazy sú presne identifikované vo vyššie uvedenom § 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 (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/53/2019 zo dňa 13.01.2021). Ako správne uviedol krajský súd, pokiaľ daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Vykonaním dokazovaním musí správca dane vyvrátiť žalobcom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane, alebo (vo svetle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie) musí správca dane preukázať, že posudzovaná obchodná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženej podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva (C-409/04 Teleos plc.).

38. Vo vzťahu k nosnej sťažostnej námietke sťažovateľa, podľa ktorej prerušenie živnostenského oprávnenia odberateľa žalobcu znamená, že tento nemohol nadobudnúť tovar, kasačný súd uvádza, že s ňou nemožno súhlasiť. Podľa administratívneho spisu, z odpovede českej daňovej správy okrem iného vyplynulo, že odberateľ mal v období od 31.01.2017 do 31.01.2022 prerušené živnostenské oprávnenie, avšak vyplynulo z neho aj to, že podnikanie s prerušeným živnostenským oprávnením nie je (podľa českého práva) prekážkou pre uzatváranie obchodných transakcií, ale ide o správny delikt podľa živnostenského zákona. Podľa sťažovateľa odberateľ vzhľadom na prerušené živnostenské oprávnenie ekonomickú činnosť vykonávať nemohol. Kasačný súd v tejto súvislosti upriamuje pozornosť sťažovateľa na normatívny právny akt Európskej únie, Smernicu 2006/112/ES a na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-324/11 - Tóth, podľa ktorého „Podľa prvého pododseku uvedeného ustanovenia je „zdaniteľnou osobou“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. V zmysle druhého pododseku rovnakého ustanovenia je „ekonomická činnosť“ každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. ... Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností. Naopak, z uvedeného článku 9 ods. 1 nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného správou na výkon ekonomickej činnosti... Smernica 2006/112/ES a zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému úradu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie splatnej alebo už zaplatenej dane z pridanej hodnoty za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteľovi faktúry bolo odňaté živnostenské oprávnenie samostatného podnikateľa pred poskytnutím predmetných služieb alebo pred vystavením príslušnej faktúry, v prípade, ak daná faktúra obsahuje všetky údaje požadované v článku 226 danej smernice, najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedenú faktúru vystavila, a povahy poskytnutých služieb.“ Hoci citovaný rozsudok sa vzťahuje na prípad odpočítania dane uplatnenej z dodania tovaru dodávateľom - vystaviteľom faktúry, ktorý mal odňaté živnostenské oprávnenie, analogicky ho možno aplikovať aj na prípad oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej dodávke odberateľovi - vystaviteľovi faktúry, ktorý mal odňaté (resp. pozastavené) živnostenské oprávnenie, keďže aj tento má mať podľa zákona status zdaniteľnej osoby (osoby identifikovanej pre daň). Kasačný súd v tomto smere tiež podotýka, že znením smerníc EÚ precizovaným súdnym výkladom SD EÚ nie sú viazané len vnútroštátne súdy, ale aj ostatné orgány verejnej moci vrátane orgánov finančnej správy.

39. Aj z definície zdaniteľnej osoby a z definície ekonomickej činnosti podľa slovenskej vnútroštátnej úpravy obsiahnutej v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH vyplýva, že existencia platného podnikateľského oprávnenia nie je definíčným znakom týchto pojmov, keďže splnenie podmienok pre kvalifikáciu osoby ako zdaniteľnej a činnosti ako ekonomickej je viazané na faktické okolnosti.

40. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené konštatuje, že skutočnosť, že odberateľ daňového subjektu nemal v čase zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry platné podnikateľské oprávnenie z titulu prerušenia či odňatia tohto oprávnenia príslušným orgánom sama o sebe nevylučuje, že tento odberateľ v danom čase reálne vykonával ekonomickú činnosť, bol osobou identifikovanou pre daň a intrakomunitárne nadobudol tovar od žalobcu. Správca dane preto na tomto základe (bez iných relevantných zistení a dôkazov) nie je oprávnený konštatovať, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru nemohlo dôjsť a odoprieť právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty žalobcovi z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Vzhľadom na uvedené možno skonštatovať, že námietky sťažovateľa a následná argumentácia sťažovateľa vychádzajúca zo záveru,

že odberateľ nemohol vykonávať ekonomickú činnosť, nemohol vystaviť objednávku, faktúru a ani podpísať doklad CMR, nakoľko mal pozastavené živnostenské oprávnenie, nie sú dôvodné.

41. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že tvrdenie o prerušení živnostenského oprávnenia odberateľa bolo nosnou námietkou žalovaného v kasačnej sťažnosti, avšak v rozhodnutiach finančných orgánov boli uvedené viaceré zistenia, ktoré mali reálnosť plnenia medzi odberateľom a žalobcom vyvracať (medzi inými aj prerušenie živnostenského oprávnenia). Hoci žalobca už v podanej žalobe (s. 12) namietal, že pozastavenie živnosti odberateľa neznamená, že tento odberateľ reálne nevykonával ekonomickú činnosť, krajský súd sa touto námietkou zaoberal len okrajovo (bod 48 napadnutého rozsudku) a ustálil, že plnenie medzi žalobcom a odberateľom bolo preukázané. Nakoľko kasačný súd považuje rozsudok krajského súdu za zákonný a vecne správny a kasačnú sťažnosť za nedôvodnú, pokladá za účelné a hospodárne kasačnú sťažnosť zamietnuť, za súčasného doplnenia dôvodov k sťažovateľovej argumentácii o nemožnosti odberateľa nadobudnúť tovar z dôvodu prerušenia živnostenského oprávnenia.

42. Ani ďalšie zistenia a dôkazy zhromaždené správcom dane, ktorými správca dane spochybňoval reálnosť intrakomunitárnej dodávky a na ktoré poukazoval aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, nie sú podľa kasačného súdu dostatočné na spochybnenie vierohodnosti žalobcom predloženého dokladu CMR a ďalších ním predložených dôkazov (konkrétne sťažovateľ poukazoval na to, že (i) za zdaňovacie obdobie február 2018 VERTEX nepriznala žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, daň nebola priznaná a zaplatená, (ii) podľa dokladu CMR miesto vykládky na adrese Nám. Přátelství 1518/4, Hostivař, Praha, Česká republika je podľa výsledkov preverovania v rámci MVI len virtuálnym sídlom spoločnosti VERTEX, bez skladových priestorov, a že z výpisu z mýtnych brán vyplýva, že vozidlo s EČV: P. XXX N. nemohlo dôjsť na túto adresu Náměstí Přátelství 1518/4, Praha, pretože vozidlo síce išlo v smere na Prahu, ale pokračovalo ďalej na Plzeň).

43. K námietke sťažovateľa, že daň v štáte nadobudnutia tovaru nebola odvedená, čím nebola zachovaná neutralita dane, kasačný súd uvádza, že skutočnosť, že odberateľ nepriznal nadobudnutie tovaru v Českej republike, nemožno pričítať na ťarchu žalobcu a nemôže byť dôvodom neuznania oslobodenia tovaru do iného členského štátu pre nesplnenie materiálnych podmienok.

44. K spochybneniu vierohodnosti CMR dokladu z dôvodu nezrovnalosti pri uvedení miesta vykládky na tomto doklade (pri položke miesto vykládky bola pripojená pečiatka odberateľa s adresou jeho registrového sídla v meste Praha, ktoré bolo len virtuálne, avšak podľa ďalších dôkazov mal byť tovar dodaný na inej adrese v meste Praha), kasačný súd v zhode s krajským súdom uvádza, že túto nezrovnalosť nemožno vo svetle všetkých zistení a dôkazov považovať za dostatočne závažnú na spochybnenie vierohodnosti CMR dokladu. Predložením dokladu o preprave (CMR), ktorý obsahoval zákonom stanovené náležitosti (vrátane pečiatky a podpisu českého odberateľa ako dôkazu o prevzatí tovaru), bola zo strany žalobcu splnená povinnosť preukázať prepravu a prevzatie tovaru odberateľom ako podmienok pre oslobodenie od dane, pričom uskutočnenie prepravy z tuzemska do ČR potvrdzujú i ďalšie vykonané dôkazy, a to najmä Kniha jász vozidla (z ktorého vyplýva, že vozidlo stálo dňa 01.03.2018 na adrese Hornická 10, Praha, v čase od 10:39 hod. do 11:33 hod.), dodací list a faktúra za dodanie tovaru i prepravu, ako aj výpoveď svedka - vodiča vozidla, ktorý prepravu tovaru potvrdil, pričom v rámci výpovede uviedol aj to, že fakturačné miesto podľa CMR a skutočné miesto vykládky tovaru sa nemuselo vždy zhodovať. Podľa medzinárodných pravidiel INCOTERMS, v prípadoch, keď prepravu tovaru zabezpečuje kupujúci (tu aplikovaná doložka ex works), kupujúci určuje miesto, kde má byť preprava ukončená a tovar vyložený a i všetku zodpovednosť za prepravu preberá kupujúci. V zhode s názorom krajského súdu preto kasačný súd konštatuje, že hoci sa v rámci MVI nepotvrdilo dodanie tovaru na adresu registrového sídla odberateľa, a tovar mal byť dodaný na inú adresu v rámci mesta Praha, pri existencii dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru odberateľovi a uskutočnení fyzickej prepravy tovaru z tuzemska do ČR, nejde o dostatočný podklad k záveru orgánov finančnej správy o spochybnení vierohodnosti CMR a neuskutočnení deklarovaného dodania tovaru pre odberateľa v ČR.

45. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že správny súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Pokiaľ správny súd v odôvodnení napadnutého

rozsudku uložil sťažovateľovi povinnosť v ďalšom konaní opätovne posúdiť splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a vo veci opätovne rozhodnúť, s povinnosťou odôvodniť rozhodnutie tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, jeho postup bol vecne správny a zákonný. Kasačný súd má v tejto súvislosti za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou zaoberal dôsledne, náležite sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami ako aj tvrdeniami sťažovateľa, následne vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré odôvodnil náležite a presvedčivo, pričom dospel k správny záverom o nezákonnosti rozhodnutia sťažovateľa.

46. Kasačná sťažnosť sťažovateľa teda nie je dôvodná, a preto ju kasačný súd v súlade s § 461 SSP zamietol.

47. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý dosiahol v kasačnom konaní úspech, priznal voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania. O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.