

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 2S/55/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200596  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200596.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a členov senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu IMPOL, s. r. o., so sídlom Ľubochnianska 2, 080 06 Ľubotice, IČO: 36 482 978, t. č. od 23.03.2022 WIN-POL s. r. o., so sídlom Tolstého 5, 811 06 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, zastúpeného konateľom spoločnosti A. A., B., právne zastúpeného JUDr. Adriánou Kmecovou, MBA, advokátkou, so sídlom Hlavná 11, 080 01 Prešov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 26. augusta 2021 Číslo: 101582431/2021 na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 26. augusta 2021 Číslo: 101582431/2021 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov zo dňa 11. marca 2021 Číslo: 100420778/2021 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

P r i z n á v a žalobcovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Závery správnych orgánov

Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán dňa 26.08.2021 pod Číslom: 101582431/2021 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Vranov nad Topľou zo dňa 11.03.2021 pod Číslom: 100420778/2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 68 164,66 eur daňovému subjektu na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015, potvrdil.

Výrok rozhodnutia žalovaný odôvodnil poukazom na odvolanie žalobcu v daňovom konaní zastúpený advokátkou JUDr. Adriánou Kmecovou, ktoré odvolanie obsahuje totožné dôvody, ako sú uvedené v podanej žalobe. Žalobca navrhol žalobou napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému z dôvodov nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu, jeho neúplného a nesprávneho zistenia. Podľa žalobcu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia má za následok, že spôsobí tak nezákonnosť vydaného rozhodnutia, ako aj v konečnom dôsledku nezákonnosť konania správcu dane, ktoré mu predchádzalo, teda nezákonnosť celej daňovej kontroly od začiatku. Daňový subjekt v odvolaní ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 4SŽ 65,66/01 z 30. októbra 2001, ako aj sp. zn.: 4SŽ 113,114/01. Zároveň poukázal aj na uznesenie Súdneho dvora EÚ č. C-159/14 a poukázal zároveň na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ a to konkrétne na rozsudok C-277/14.

V dôvodoch odvolania takisto poukázal na to, že v danom prípade je nespochybniteľným faktom skutočnosť, že došlo k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom tak na strane kontrolovaného daňového subjektu, ako aj na strane spoločnosti PharMedica Magyarország KFT., IČ DPH: C., keďže došlo k fyzickému naskladneniu tovaru, fyzickému prepraveniu tovaru a za tovar boli uhradené faktúry, teda aj na strane tejto spoločnosti došlo k právu nakladať s tovarom, ako keby tento tovar fyzicky vlastnila.

Ďalej v odvolaní poukázal daňový subjekt na to, že správca dane vyslovil záver, že kontrolovaný tovar bol v danom prípade fyzicky prepravený do iného členského štátu. Napriek týmto skutočnostiam správca dane bez logického úsudku vyslovil v rozhodnutí opačný záver. Daňový subjekt poukázal na to, že Národná diaľničná spoločnosť potvrdila prepravu tovaru a tým momentom, ako jednotlivé motorové vozidlá prekročili slovensko-maďarskú hranicu, opustili Slovenskú republiku a vstúpili na územie Maďarska, v tom momente bol tovar fyzicky prepravený do iného členského štátu. Zároveň daňový subjekt poukázal na to, že pri odberateľovi PharMerica Magyarország KFT. zo 62 prepráv bolo 21 preverovaných motorových vozidiel zaznamenaných v dňoch, kedy sa mala uskutočniť preprava v Ľuboticiach. 41 preverovaných motorových vozidiel bolo zaznamenaných v iných dňoch, nie v dňoch, keby sa mali prepravy uskutočniť, resp. neboli zaznamenané vôbec. Daňový subjekt tvrdí, že z vyššie uvedených záverov správcu dane nie je možné zistiť, o ktoré presne motorové vozidlá s označením evidenčného čísla išlo, o ktorú presnú jednotlivú prepravu tovaru išlo, ani o ktorý konkrétny deň. Správca dane nevykonal preverenie prepravy tovaru dôsledne tak, ako ho k tomu zaviazalo Finančné riaditeľstvo SR, preto daňový subjekt uviedol, že v ďalšom konaní bude potrebné, aby správca dane dôsledne preveril prepravu tovaru tak, aby čo najúplnejšie zistil skutkový stav a až následne vydal zákonné rozhodnutie. Zároveň poukázal v odvolaní daňový subjekt na to, že doložil počas vyrubovacieho konania správcovi dane rozbor jednotlivých prepráv tovaru v rámci súčinnosti so správcom dane v tvare číslo faktúry, prepravná spoločnosť, miesto vykládky, evidenčné číslo vozidla, meno a priezvisko šoféra a EKAER čísla. Opakovane žiadal o preverenie prepravy tovaru, avšak správca dane tento kľúčový dôkaz nevykonal. Ďalej poukázal na samotné odôvodnenie tak rozhodnutia správcu dane, ako aj dôvody, ktoré správca dane uvádzal a opätovne argumentoval tým, že namieta použitie odpovedí z MVI ako dôkaz v konaní a v závere poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 1Sžf/42/2016, ako aj na rozsudok sp. zn.: 3Sžf/1/2011 a 8Sžf/13/2013. V ďalšom konaní navrhol vykonať dôkazy, ako preverenie prepravy kontrolovaného tovaru, za umožnenej prítomnosti daňového subjektu vypočuť ako svedkov vodičov uvedených prepravných listov a zároveň za umožnenej prítomnosti daňového subjektu vypočuť aj konateľa odberateľskej spoločnosti.

Finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán preskúmalo rozhodnutia podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku a zistilo tento skutkový stav.

Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu IMPOL, s.r.o. daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia január až október 2015 na základe oznámenia z 24.03.2017. Daňový subjekt deklaroval v zdaňovacom období máj 2015 dodanie syra s oslobodením od dane na základe príslušných faktúr pre odberateľa PharMerica Magyarország Kft. Splnenie podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty správca dane preveroval žiadosťou o MVI z 18.09.2015.

5. Daňový subjekt IMPOL, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2015 deklaroval dodanie syra s oslobodením od dane pre odberateľa PharMedica Magyarország Kft., Maďarsko, na základe príslušných faktúr v celkovej hodnote 408 987,95 eur. Splnenie podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona 222/2004 Z. z. preveroval žiadosťou o MVI zo dňa 18.09.2015 a odpoveď maďarskej daňovej správy bola doručená 23.05.2018. V tejto bolo uvedené, že kontrola u spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. bola vykonaná za obdobie 2015, konateľ spoločnosti nekontaktný, dokumenty neboli poskytnuté. Spoločnosť nemala nahlásených žiadnych zamestnancov a podľa dostupných informácií je konateľom spoločnosti Tamás István Gyorgy, ktorý je bezdomovcom. Jeho priama účasť na transakcii nebola potvrdená. Na základe uvedených skutočností, ktoré boli zistené ohľadom spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., ako zmiznutým obchodníkom, ktorý tovar kúpený v mene tejto spoločnosti bol odpredaný pre maďarskú spoločnosť RES-Care Magyarország Kft. ako ďalšiemu obchodníkovi, ktorý plnil úlohu nárazníka vo fakturačnom reťazci.

Na základe uvedených skutočností správca dane nadobudol pochybnosti, že tovar na uvedených faktúrach bol dodaný odberateľovi uvedenému na týchto faktúrach a že tento tovar bol objednaný práve odberateľom uvedeným na týchto faktúrach. Zároveň správcovi dane bolo zistené, že tovar nebol predmetom dane v Maďarsku, že nebol tovar zdanený v krajine konečnej spotreby. Správca dane zaslal daňovému subjektu IMPOL, s.r.o. na predloženie dokladov, dôkazov a poskytnutie informácií zo dňa 18.06.2018, v ktorej oboznámil daňový subjekt IMPOL, s.r.o. so zisteniami u odberateľa PharMerica Magyarország Kft. a zároveň v tejto písomnosti vyzval daňový subjekt, aby v lehote 8 dní od doručenia písomnosti predložil dôkazy, ktoré preukazujú splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z.

Výzva z 18.06.2018 bola daňovému subjektu doručená 06.07.2018, kde žiadal daňový subjekt o predĺženie lehoty, nebola mu poskytnutá.

Správca dane vyhodnotil kontrolné zistenia v súvislosti s intrakomunitárnymi dodávkami pre odberateľa PharMerica Magyarország Kft. tak, že v uvedenom prípade neboli splnené podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane v zmysle ustanovenia §43 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože daňový subjekt IMPOL, s.r.o. nepreukázal, že tovar bol dodaný pre uvedeného odberateľa, uvedený odberateľ za preverované zdaňovacie obdobie nepriznal žiadne zdaniteľné obchody od daňového subjektu IMPOL, s.r.o., tovar nebol predmetom dane v Maďarsku a nebol zdanený v krajine konečnej spotreby.

6. Daňový subjekt IMPOL, s.r.o. v podaní doručenom správcovi dane 22.06.2018 žiadal správcu dane, aby v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až november 2015 dožiadal príslušný orgán Maďarskej republiky prostredníctvom MVI a dal preveriť všetky jednotlivé EKAER čísla na preukázanie prepravy tovaru, teda všetky súvisiace kontrolované zdaniteľné obchody, ktoré boli prepravované z Maďarskej republiky do Slovenskej republiky v predmetnej daňovej kontrole. Tento dôkaz mal slúžiť na preukázanie skutočností, že k preverovaným zdaniteľným obchodom reálne došlo.

Správca dane vyhodnotil tento návrh ako nepodstatný, nadobudol pochybnosti pri dodaní tovaru, okrem iného aj do Maďarskej republiky, preto preukazovanie prepravy z Maďarskej republiky do Slovenskej republiky by bolo bezpredmetné.

7. Správca dane na základe výsledkov z daňovej kontroly vypracoval Protokol zo dňa 19.07.2018, ktorý doručil spolu s výzvou na vyjadrenie daňovému subjektu 07.08.2018. Daňový subjekt zaslal v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyjadrenie k protokolu elektronicky 27.08.2018, v ktorom uviedol svoje pripomienky. V týchto bola aj žiadosť o vypočutie svedkov skladníkov spoločnosti IMPOL, s.r.o. a to A. D. a E. A.. Ústne pojednávania s uvedenými svedkami boli uskutočnené 22.01.2019, pričom svedok A. D. vo svojej výpovedi popísal, čo je jeho pracovnou náplňou, ako prebiehala činnosť. K predloženým dokladom, ktoré sa týkali spoločností Papp Transz Union 2012 Kft. a ICN DIAGNOSTICS SP Z O.O., PharMerica Magyarország Kft., svedok uviedol, že spoločnosti mu nič nehovoria. Na otázku k prepravným dokladom, či by vedel potvrdiť svoj podpis, uviedol, že určite áno. CMR doklady podpisoval on alebo jeho kolega. Na otázku, či si pamätá na šoférov, či to boli tí istí, či sa opakovali, svedok uviedol, že na toto nevie odpovedať, lebo niektorí sa opakovali, ale chodilo veľa vodičov, niektorí chodili často, s ktorými sa pozná svedok aj po mene. Na otázku správcu dane, či vie potvrdiť, že tovar, ktorí vyskladnili v mesiacoch január až október 2015, bol prepravený do iného členského štátu EÚ, svedok uviedol, že áno. Na otázku, či vie potvrdiť, že tovar, ktorý vyskladnili v tomto období, bol odovzdaný nadobúdateľovi, resp. odberateľovi tovaru v inom členskom štáte EÚ, svedok uviedol, že od nich bol expedovaný, k nemu sa doklady nevracali, on bol zodpovedný za vyskladnenie a vyexpedovanie tovaru a že mal vedomosť o tom, že tento tovar bol odosielaný do iných členských krajín. Zároveň daňový subjekt doručil správcovi dane doplnenie vyjadrenia svedka A. D. v tom zmysle, že potvrdil, že mu boli predložené originály dokladov súvisiacich s kontrolovanými zdaniteľnými obchodmi vo vzťahu k spoločnostiam Papp Transz Union, ICN DIAGNOSTICS SP Z O.O., PharMerica Magyarország Kft., Bohemia Eastern Trade, s.r.o. a ostatné. Zároveň potvrdil, že tovar bol naskladňovaný na sklad IMPOL, s.r.o. na adrese sídla spoločnosti a z tohto skladu vyskladňovaný presne tak, ako to je deklarované na písomných dokladoch. Túto skutočnosť svojim podpisom potvrdil na jednotlivých dodacích listoch a zároveň vo vyjadrení potvrdil pravosť svojho podpisu na všetkých dokladoch, kde je podpísaný. K spoločnosti ICN DIAGNOSTICS SP Z O.O. nevedel sa vyjadriť, pretože tento tovar nebol naskladňovaný na sklad IMPOL, s.r.o., ani z tohto skladu vyskladňovaný.

Svedok E. A. vo svojej výpovedi popísal takisto pracovnú náplň, poskytol k nahliadnutiu zástupca daňového subjektu názvy spoločností, ku ktorým uviedol, že si určite nepamätá, bolo to dávno. Na predložené doklady uviedol, že on podpisoval uvedené doklady ako vedúci skladu. K otázke, či si pamätá šoférov, či to boli tí istí, alebo sa opakovali, svedok uviedol, že si nepamätá. Čo sa týka mien

na CMR, takisto uviedol, že je skladník, jemu prišiel tovar, on tam dal pečiatku. Na otázku správcu dane, či vie potvrdiť, že tovar, ktorý vyskladnil v mesiacoch január až október 2015, bol prepravený do iného členského štátu, svedok uviedol, že tovar fyzicky prišiel na sklad a že pravdepodobne bol v roku 2015, to si už nepamätá. Na otázku správcu dane, či vie potvrdiť, že tovar, ktorý vyskladnil v mesiacoch január až október 2015, bol odovzdaný nadobúdateľovi, teda odberateľovi tovaru v inom členskom štáte, svedok uviedol, že takisto si nepamätá, či v inom členskom štáte tovar bol vyložený, naložený a kde ho predali. Zároveň daňový subjekt aj v tomto prípade doručil 06.05.2019 doplnenie vyjadrenia svedka, v ktorom uviedol, že potvrdzuje, že mu boli predložené originály dokladov súvisiacich s kontrolovanými zdaniteľnými obchodmi vo vzťahu k spoločnostiam tam uvedeným a zároveň poskytol vyjadrenie, že potvrdzuje skutočnosť, že tovar bol naskladňovaný na sklad IMPOL, s.r.o. v sídle spoločnosti a tiež z tohto skladu vyskladňovaný presne tak, ako je deklarované v písomných dokladoch. Túto skutočnosť potvrdil svojim podpisom a zároveň vo vyjadrení potvrdil pravosť svojho podpisu na všetkých dokladoch, kde je podpísaný. K spoločnosti ICN DIAGNOSTICS SP Z O.O. sa nevedel vyjadriť, pretože tento tovar nebol naskladnený na sklad IMPOL, s.r.o., ani z tohto skladu vyskladňovaný.

8. Správca dane vyhodnotil výpovede uvedených svedkov vo vzťahu k preverovaným zdaniteľným obchodom a konštatoval, že svedkovia výpoveďami nepreukázali, že tovary boli dodané práve spoločnostiam, ktoré boli uvádzané. K vodičom kontrolovaný daňový subjekt neposkytol potrebné identifikačné údaje, pričom v podaní doručenom elektronicky dňa 22.10.2018 uviedol, že vzhľadom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady daňovému subjektu tieto informácie jednotliví zamestnávateľia týchto svedkov neposkytnú.

Správca dane v oznámení z 08.02.2019 k predmetnej veci uviedol, že nie je povinný obstarat' vlastnou činnosťou dôkazy týkajúce sa daňového subjektu tvrdených skutočností, pretože podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku dôkazné bremeno je na daňovom subjekte.

9. Správca dane napriek výpovedi konateľa spoločnosti E. A., ako aj svedkov D. a A. ohľadom preukázania skutočností splnenia podmienok § 43 zákona nebol presvedčený, že tovary boli dodané práve odberateľom Zöld Aranypatkó 2006 K.S. Kft., PharMerica Magyarország Kft. a Schneiider-Rot Handels Kft. uvedených na faktúrach.

10. Správca dane požiadal maďarskú daňovú správu o vypočutie konateľa F. G. H.. V odpovedi z 22.02.2019 uviedla daňová maďarská správa, že adresa je fiktívna, nikto nie je adrese kontaktný. Na základe výsledkov daňovej kontroly maďarský správca dane zistil, že spoločnosť PharMerica Magyarország Kft. nevykonávala skutočnú obchodnú činnosť, jej úlohou v reťazci bolo zabezpečiť ďalšiemu subjektu právo na odpočítanie dane. Podľa maďarskej daňovej správy sa obchody medzi daňovníkmi neuskutočnili.

V preverovaných zdaňovacích obdobiach mal byť tovar podľa predložených faktúr pre odberateľa PharMerica Magyarország Kft. dodávaný v mesiacoch marec 2015 až október 2015, pričom z odpovede maďarskej daňovej správy bolo uvedené, že na základe informácií, podľa ktorých správca dane nadobudol pochybnosti, že tovar na faktúrach vystavených spoločnosťou IMPOL, s.r.o. pre odberateľa PharMerica Magyarország Kft. bol dodaný práve odberateľovi uvedenému na týchto faktúrach a že tovar bol objednaný odberateľom uvedeným na týchto faktúrach. Zároveň bolo správcom dane zistené, že tovar nebol predmetom dane v Maďarsku a že tovar nebol zdanený v krajine konečnej spotreby.

11. Počas vyrubovacieho konania správca dane uskutočnil dňa 30.01.2019 ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti A. A., tohto sa nezúčastnil splnomocnený zástupca daňového subjektu a preto správca dane v zmysle § 9 ods. 8 Daňového poriadku upovedomil splnomocneného zástupcu oznámením z 08.02.2019, v prílohe zaslal kópiu zápisnice. Pri ústnom pojednávaní konateľom spoločnosti uviedol, že obchody, ktoré sú predmetom dokazovania, boli reálne dodané. Dodávky tovarov do Maďarska by chcel preukázať prostredníctvom EKAER. Daňový subjekt IMPOL, s.r.o. elektronickým podaním zo dňa 06.05.2019 zaslal správcovi dane doplnenie údajov, kde boli uvedené údaje z CMR prepráv na preukázanie reálnosti kontrolovaných zdaniteľných obchodov v období január až október 2015, bola priradená faktúra, prepravná spoločnosť, evidenčné číslo vozidla, EKAER a meno vodiča. Ďalej daňový subjekt elektronickým podaním z 18.02.2019 navrhol správcovi dane vykonať ďalšie dôkazy, avšak v čase, keď daňové konanie vo veci vyrubovacieho konania na DPH za zdaňovacie obdobia január až október 2015 bolo prerušené odo dňa 15.02.2019, čo bolo daňovému subjektu oznámené rozhodnutím z 08.02.2019. Dôvodom prerušenia bolo zaslanie žiadosti o MVI z dôvodu vypočutia svedkov.

Daňové konanie vo veci vyrubovacieho konania na DPH za zdaňovacie obdobia január až október 2015 pokračovalo od 06.06.2019 z dôvodu, že pominuli dôvody, pre ktoré bolo daňové konanie prerušené. Daňový subjekt navrhol správcovi dane preveriť prepravu kontrolovaného tovaru prostredníctvom prepravných spoločností. K tomu uviedol prepravné spoločnosti u jednotlivých odberateľov. Zároveň uviedol, že v administratívnom spise je aj odpoveď Národnej diaľničnej spoločnosti a.s., súčasťou ktorej je aj vyjadrenie, že vozidlá s uvedenými evidenčnými číslami neboli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme, preto pre uvedené vozidlá neexistuje v požadovanom období žiadny mýtny záznam, ani záznam o pohybe týchto vozidiel. O dokazovaní vykonanom vo vyrubovacom konaní správca dane oboznámil daňový subjekt na ústnom pojednávaní 29.07.2019 a zároveň daňový subjekt zaslal elektronicky vyjadrenie k tomuto oznámeniu z 09.08.2019.

12. Na základe výsledkov dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane konštatoval, že nadobudol pochybnosti o tom, že tovar uvedený na faktúrach pre odberateľov Zöld Aranyptakó 2006 K.S.Kft., PharMerica Magyarország Kft. a Schneider-Rot Handels Kft. bol dodaný práve odberateľom uvedeným na faktúrach a že tento tovar bol objednaný uvedenými odberateľmi. V súvislosti s prepravou daňový subjekt poukázal na to, že správca dane pri dokazovaní sa nezaoberal kontrolou prepravy tovaru v súlade s ustanovením § 43 zákona o DPH. K námietke daňového subjektu k porušeniu jeho práva vyplývajúceho z ustanovenia §45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, kedy pri vypočutí svedkov má právo svedkom klásť otázky, správca dane konštatoval, že z odpovede maďarskej daňovej správy nevyplýva, že by v rámci preverovania požadovanej skutočnosti boli vykonané ústne pojednávania s konateľom odberateľa PharMerica Magyarország Kft. Ako vyplýva z odpovede maďarskej daňovej správy adresa G. H. F. je fiktívna.

K požiadavke daňového subjektu o doplnenie dokazovania o preverenie prepravy tovaru na základe prideleného čísla EKAER správca dane uviedol, že systém bol zavedený maďarskou vládou a upravuje pravidlá pri preprave tovaru cez Maďarsko. Ďalej od 01.01.2015 v tomto systéme musia byť zaregistrované všetky pohyby tovaru všetkými cestnými dopravnými prostriedkami nad stanovenú celkovú hodnotu ešte pred začatím prepravy. Preprava sa môže začať až po doručení elektronického registračného kódu, tzv. EKAER kódu. Teda ide o oznamovaciu povinnosť, ktorá má byť splnená pred začatím prepravy. Pokiaľ nie sú splnené hmotnoprávne podmienky, nie je možné priznať právo na oslobodenie dane, to bol záver správcu dane.

Zároveň k námietke daňového subjektu správca dane uviedol, že čo sa týka odberateľa Zöld Aranyptakó 2006 K.S. Kft. nebolo vykonané ústne pojednávanie s konateľom tejto spoločnosti. V prípade odberateľa Schneider-Rot Handels Kft. daňový subjekt o vypočutie konateľa nežiadal.

13. Správca dane vyhodnotil zistenia v súvislosti s intrakomunitárnymi dodávkami pre odberateľov Zöld Aranyptakó 2006 K.S. Kft., PharMerica Magyarország Kft. a Schneider-Rot Handels Kft. a tak, že v uvedenom prípade neboli splnené podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v celkovej hodnote 408 987,95 eura a daňovému subjektu IMPOL, s.r.o. nepriznáva právo na uplatnenie odpočítania podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. Zároveň je daňový subjekt z týchto faktúr podľa § 68 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 a § 19 ods. 1 citovaného zákona osobou povinnou platiť daň, ktorú správca dane vyčíslil za zdaňovacie obdobie máj 2015 v celkovej sume 68 164,66 eura.

Následne správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie z 28.08.2019, ktorým daňovému subjektu IMPOL, s.r.o. podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil za zdaňovacie obdobie máj 2015 rozdiel DPH v sume 68 164,66 eura. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím z 15.01.2020, ktorým zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov z 27.08.2019 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom konštatoval odvolací orgán, že správca dane nevykonal dostatočné dokazovanie, keď nevyhodnotil dôkazy vo vzájomných súvislostiach a neprihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

14. Správca dane žiadosťou požiadal o predĺženie lehoty na rozhodnutie a počas vyrubovacieho konania po odvolaní správca dane zaslal Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. výzvu 31.03.2020, v ktorej ju požiadal o preverenie vozidiel, pri ktorých v žiadosti zaslanej počas daňovej kontroly boli zadané nesprávne evidenčné čísla vozidiel. Odpoveď bola správcovi dane doručená 12.05.2020 a na základe tejto mal pre daňový subjekt IMPOL, s.r.o. podľa preverovaných mal pre dodávateľa PharMerica Magyarország Kft. dodať tovar v mesiacoch marec až október 2015. V elektronickom systéme bolo preverovaných 21 motorových vozidiel zaznamenaných v dňoch, kedy sa mala uskutočniť preprava v Ľuboticiach. 41 preverovaných motorových vozidiel bolo zaznamenaných v iných dňoch, nie

v dňoch, kedy sa mala preprava uskutočniť, resp. neboli zaznamenané vôbec. Podľa údajov, ktoré daňový subjekt uviedol v podaní zo 06.05.2019, všetky prepravy mala vykonať prepravná spoločnosť K&V Kft. Internation Transport, ktorú daňový subjekt IMPOL, s.r.o. definoval iba názvom, bez ďalších identifikačných údajov. Pri jednotlivých prepravách daňový subjekt uviedol mená vodičov, bez ďalších identifikačných údajov a podľa uvedených mien vodičov ide o maďarských občanov.

Zároveň požiadal daňový subjekt žiadosťou zo 17.4.2020 o prerušenie konania z dôvodov mimoriadnych opatrení vo veci šírenia nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID 19. Správca dane následne vydal po oboznámení na ústnom pojednávaní dňa 23.02.2021 o skutočnostiach zistených počas vyrubovacieho konania po odvolaní daňového subjektu rozhodnutie dňa 11.03.2021, ktorým podľa § 68 ods. 5 vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 68 164,66 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

Zároveň odvolací orgán citoval príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj Daňového poriadku.

15. V závere rozhodnutia odvolací orgán po preskúmaní rozhodnutia, ako aj administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane na základe vykonaného dokazovania v prípade dodania tovaru pre odberateľa PharMerica Magyarország Kft. pri faktúrach vystavených kontrolovaným daňovým subjektom v zdaňovacom období máj 2015 nepriznal právo na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH a kontrolovaný daňový subjekt je však osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane odôvodnil nepriznanie na oslobodenie tým, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, že tovar bol dodaný pre uvedeného odberateľa, nakoľko nebolo preukázané, že uvedený odberateľ sa stal vlastníkom tovaru..

Odvolací orgán sa stotožnil so záverom správcu dane a konštatoval, že dôkazy predkladané daňovým subjektom počas daňovej kontroly za účelom preukázania splnenia podmienok podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH z hľadiska bremena tvrdenia nie sú dostatočne a to hlavne kvôli tomu, že skutočnosti zistené správcou dane počas daňového konania a pochybnosti z nich vyplývajúce spôsobujú stav, kedy nie je možné jednoznačne potvrdiť preukázanie prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu, t. j. Maďarska. Zároveň citoval znenie ustanovenia § 43, ako aj ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH a poukázal na judikatúru Európskeho súdneho dvora, z ktorej vyplýva nutnosť kvalifikácie dodávky tovaru alebo nadobudnutia tovaru vo vnútri spoločenstva na základe objektívnych dôkazov, ako je existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi. Daňový subjekt preto podľa názoru odvolacieho orgánu neunesol dôkazné bremeno, keďže oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte. Zároveň žalovaný poukázal na správne fungovanie systému DPH, ktoré možno zaručiť len na základe tejto objektívnej skutočnosti a samotný úmysel zmluvných strán, ako zmluvná povinnosť kupujúceho previesť tovar do iného členského štátu v tomto ohľade nemôže stačiť.

16. Zároveň odvolací orgán tvrdí, že nepreukázanie dodania tovaru do iného členského štátu vychádzalo priamo z konania daňového subjektu, ktorý ako dodávateľ s prihliadnutím na finančný objem za dodávku tovaru nepostupoval obozretne, okrem iného už pri vzniku záväzkového vzťahu, keď pri uzatváraní kúpnej zmluvy sa spoliehal na to, že tovar bude prepravený do iného členského štátu bez toho, aby bolo dostatočne špecifikované miesto dodania tovaru, ale aj to, akým subjektom bude preprava tovaru realizovaná.

Podľa žalovaného neobstojí tvrdenie daňového subjektu, že v súčasnom období majú právnické osoby obmedzené možnosti získania informácií o možných rizikách v rámci obchodných vzťahov. Zároveň sa žalovaný vyjadril k poukazu daňového subjektu na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 30.10.2001, ako aj na námietky v odvolaní v bode 2 a v bode 3 odvolania.

17. Žalovaný zároveň sa vyjadril k poukazu daňového subjektu na čísla EKAER, pričom odvolací orgán zistil, že k systému EKAER sa správca dane relevantne vyjadril v napadnutom rozhodnutí. Pokiaľ daňový subjekt namieta použitie odpovedí z MVI ako dôkaz v konaní, žalovaný považuje odpovede na žiadosť o MVI doručенú počas výkonu daňovej kontroly u odberateľa PharMerica Magyarország Kft. za riadny dôkazný prostriedok, ktorý môže byť správcou dane využitý pri správe daní. Z odpovedí jednoznačne vyplýva, že tak maďarská spoločnosť bola nastrčená, konateľ je bezdomovec. Spoločnosť nepriznala žiadne nadobudnutie tovarov od daňového subjektu. Zároveň v závere rozhodnutia žalovaný poukazuje na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane postupoval. Pokiaľ daňový subjekt poukázal v odvolaní na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn.: 5Afs 15/2010, ktorým

posudzuje dôkazné bremeno v prípade výdavkov na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2002, uvedené nie je vecou predmetného rozhodnutia, preto odvolací orgán konštatoval, že závery tohto rozsudku nie je možné aplikovať na danú vec.

Pokiaľ daňový subjekt v odvolaní uviedol, že Daňový poriadok je postavený na zásade neutrality, pričom poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-110/98, C-147/98 a C-35/05, uvedené vyjadrenia a rozsudky pojednávajú o daňovej neutralite v prípade odpočítania dane, t. j. v prípadoch, keď odberateľ má právo na odpočítanie dane na základe faktúry od svojho dodávateľa v prípade, že zdaniteľné obchody použije na podnikateľské účely. Preto uvedené rozsudky nie je možné aplikovať na danú vec. Takisto to vyjadril odvolací orgán, aj čo sa týka poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 3Sžf/1/2011, ako aj 8Sžf/13/2013.

Odvolací orgán po preskúmaní rozhodnutia a spisového materiálu dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov, vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy a to každý jednotlivo, ako aj všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

## II.

### Žalobné dôvody

18. Včas podanou žalobou sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu a žiada vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a priznať trovy konania. Argumentuje v žalobe tým, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej moci bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Zároveň v žalobe požiadal žalobca o odklad vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia.

19. V žalobe v bodoch I. a II. poukázal na rozhodnutie tak správcu dane, ak aj žalovaného a v bode II. konkretizoval, že kontrola dane z pridanej hodnoty za obdobie 2015 bola začatá na základe oznámenia a týkala sa odberateľských faktúr odberateľskej spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. za dodanie syra. V bode III. uvádza žalobca, že vo veci bolo prakticky rozhodnuté dvakrát, pričom poukazuje aj na prvotné rozhodnutie správcu dane z 27.08.2019, na zrušenie rozhodnutia Finančným riaditeľstvom SR zo dňa 15.01.2020, ako aj na ďalší postup správcu dane, konečné rozhodnutie z 11.03.2021 a rozhodnutie žalovaného z 26.08.2021.

Žalobca zdôrazňuje, že v zrušujúcom rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR odvolací orgán uviedol, že k oslobodeniu od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru dôjde len vtedy, keď predávajúci preukáže, že tovar bol skutočne odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a fyzicky opustil územie členského štátu. Ďalej argumentuje žalobca tým, že správca dane nerešpektoval tento záver odvolacieho orgánu, odklonil sa od záverov Finančného riaditeľstva SR, ktoré vyslovilo vo svojom rozhodnutí, neakceptoval všetky dôkazy preprava tovaru, preverené platby, ktoré svedčia v prospech kontrolovaného daňového subjektu a tieto dôkazy nevyhodnotil, nepreverenil platby za tovar, nevykonával dôkazy v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 a § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane podľa žalobcu preverenil prepravu tovaru, aj keď nie úplne, ktorá potvrdila reálnosť kontrolovaných zdaniteľných plnení, napriek tomu uviedol v závere svojho rozhodnutia z 11.03.2021 iba pochybnosti, na základe ktorých vyššie uvedené zdaniteľné plnenia neuznal a určil rozdiel dane. Žalovaný paradoxne v záveroch napadnutého rozhodnutia konal v rozpore so svojim vlastným rozhodnutím a potvrdil tak prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

20. Žalobca v žalobe ďalej citoval príslušné ustanovenie § 45 a § 43 ods. 5 zákona o DPH a poukázal na to, že predložil správcovi dane okrem faktúr aj kúpnu zmluvu uzatvorenú s týmito spoločnosťami, faktúru s prílohami (zálohová faktúra, dodací list, potvrdenie o prijatí tovaru v inom členskom štáte, vyhlásenie o preprave zasielané od spoločnosti, CMR, VIES - kontrola platnosti IČ DPH), predložené doklady preukazujúce prepravu tovaru a doklad o vykonaní prevodu platby za zrealizovaný obchod. Podstatným dôkazom o skutočnom odoslaní tovaru alebo jeho preprave tovaru sú v danom prípade CMR predložené správcovi dane, ktorých dôkazná váha je taká, že sa má za to, že je to vierohodný

dôkazy. V danom prípade podľa žalobcu jednotlivé CMR žalovaný ani správca dane nespochybnil, preto sa má za to, že sú vierohodným dôkazom o preprave tovaru do iného členského štátu. Z prepravných dokladov CMR je zrejmé miesto a dátum vystavenia, odosielateľ, dopravca, miesto a dátum prevzatia zásielky, miesto doručenia, príjemca, názov, druh a množstvo tovaru. V tejto časti je preto prijatý záver správcu dane správcu dane, ako aj žalovaného uvedený v napadnutom rozhodnutí považovaný za nepreskúmateľný. Žalovaný ani správca dane žiadnym spôsobom CMR nespochybnil, preto ich má povinnosť uznať ako vierohodný dôkaz o preprave tovaru. Na podporu svojho tvrdenia predkladá daňový subjekt Nález Ústavného súdu I.ÚS 30/2018 z 30.01.2019.

Z pohľadu DPH je rozhodujúcou skutočnosťou to, či bolo plnenie fakticky reálne uskutočnené, či si daňový subjekt splnil povinnosti, ale najmä to, či predložil doklady a dôkazy v zmysle zákona o DPH. Podľa žalobcu dôkazným bremenom daňového subjektu je preukázanie hmotnoprávných a formálnych podmienok v zmysle zákona o DPH a to, či je platiteľom DPH, či tovary a služby použil na uskutočnené plnenie na prístupe, či tovary a služby mu na výstupe dodal iný platiteľ DPH a či má súvisiacu faktúru a tým, či uniesol dôkazné bremeno.

21. Žalovaný ako aj správca dane podľa žalobcu musí posúdiť, či na základe dokladov a dôkazov, ktoré má k dispozícii, možno jednoznačne konštatovať, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia a to bez ohľadu na to, či určité formálne požiadavky splnené neboli. Pre posúdenie opodstatnenosti prenosu dôkazného bremena späť na daňový subjekt je potrebné skúmať podľa žalobcu relevantnosť a dôvodnosť vyjadrených pochybností správcu dane a najmä to, či pochybnosti správcu dane majú skutočne za následok prenos dôkazného bremena späť na daňový subjekt. Zo záverov žalovaného, ako aj správcu dane vyplýva, že hmotnoprávne podmienky boli splnené, pričom daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia. Preto v záveroch napadnutého rozhodnutia pochybnosti uvedené žalovaným, ako aj správcu dane podľa žalobcu nemajú za následok prenos dôkazného bremena späť na daňový subjekt. V danom prípade na uznanie oslobodenia od dane má prednosť splnenie hmotnoprávných podmienok pred formálnymi požiadavkami, pričom žalobca svoje tvrdenia opiera o rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-69/17, C-159/17 a C-329/18, z ktorých rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že splnenie hmotnoprávných podmienok má prednosť pred formálnymi požiadavkami, pretože zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bolo odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe umožnené, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. Nesplnenie formálnych požiadaviek podľa žalobcu nesmie spochybniť právo na odpočítanie DPH, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky vzniku tohto práva. V prípade, ak boli hmotnoprávne podmienky splnené, tak právo na odpočítanie DPH možno zamietnuť len v dvoch prípadoch, aby porušenie formálnych požiadaviek viedlo k možnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené, alebo vtedy, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Žalobca podľa svojho názoru splnil formálne povinnosti stanovené zákonom, preto dôkazná povinnosť žalobcu nemôže byť rozsahovo a obsahovo nekonečná. Požiadavky správcu dane na plnenie dôkaznej povinnosti daňového subjektu musia byť praktické, reálne a realizovateľné.

22. Ďalej žalobca v žalobe argumentoval tým, že počas daňového konania boli vypočítaní svedkovia skladníci žalobcu A. D. a E. A., ktorí potvrdili existenciu tovaru, jeho naskladnenie, potvrdenie dodacích listov aj CMR dokladov, vyskladnenie a odoslanie na prepravu do iného členského štátu. Svedkovia zároveň potvrdili realizáciu kontrolovaných zdaniteľných plnení, potvrdili realizáciu kontrolovaných plnení tak, ako to deklaruje žalobca na písomných podkladoch predložených správcovi dane.

23. Ďalej žalobca poukázal v bode VI. žaloby na nevykonanie dôkazov, ktoré opakovane navrhoval a to preverenie prepravy kontrolovaného tovaru, umožnenie prítomnosti daňového subjektu pri vypočítaní ako svedkov uvedených na prepravovaných listoch CMR, ako aj umožnenie prítomnosti daňového subjektu pri vypočítaní jednotlivých konateľov obidvoch odberateľských spoločností a vypočítania jednotlivých šoférov, ktorí prepravovali tovar, ako aj preverenia bankových platieb prostredníctvom bankových inštitúcií.

Žalobca ako súkromnoprávny subjekt nemá vo svojej dispozičnej sfére oprávnenie získať bližšie osobné údaje o šoféroch jednotlivých spoločností a žalobcovi ani neprináleží získať takéto informácie o týchto osobách, čo by bolo v rozpore s Nariadením Európskeho parlamentu a Rady č. 2016/697. Zároveň opätovne poukázal tak, ako v odvolaní na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 30.10.2011 sp. zn.: 4Sžf 65, 66/01 a 4Sž 113, 114/01, pričom v závere týchto rozhodnutí poukazuje na to, že boli navrhnuté vykonané dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť. V záveroch napadnutého

rozhodnutia poukázal na odôvodnenie, prečo jednotlivé dôkazy správca dane nevykonal, pričom týmto konaním spôsobil žalovaný, ako aj správca dane nezákonnosť takto nepoužitých a nevyhodnotených dôkazných prostriedkov.

24. V bode VII. argumentoval žalobca v žalobe, že k právu nakladať s tovarom ako vlastníkom vyplýva z rozhodnutí aj Európskeho súdneho dvora EÚ C-159/14 a argumentuje tým, že právo nakladať s tovarom ako vlastníkom nie je podmienené fyzickým prevzatím a odovzdaním tovaru, pričom poukazuje na uvedené rozhodnutie. Poukázal zároveň aj na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora v rozsudku C-277/14, ktorý vyslovil záver, že pre posúdenie nároku na priznanie nadmerného odpočtu má pojem „dodanie tovaru“ vlastný, autonómny obsah, ktorý deklaroval v konaní pred správnymi orgánmi faktúrou vystavenou platiteľom dane. Dodanie tovaru je nutné skúmať vo vzťahu k dodávateľom a odberateľom a to z pohľadu kumulatívneho splnenia troch základných podmienok a to, či ide o existenciu plnenia, či je toto plnenie uskutočnené iným platcom a či platca toto plnenie použil v rámci svojich ekonomických činností.

25. V bode VIII. žaloby argumentoval žalobca k podmienkam, že tovar je fyzicky prepravený do iného členského štátu, pričom poukázal na to, že žalovaný v záveroch napadnutého rozhodnutia popisuje zistenie ohľadom preverenia prepravy tovaru, pričom zistenia správca dane vedú k záveru, že správca dane má preukázané skutočnosti k tomu, aby vyslovil záver, že kontrolovaný tovar bol v danom prípade fyzicky prepravený do iného členského štátu. Napriek týmto skutočnostiam správca dane bez logického úsudku vyslovil v rozhodnutí opačný záver. Žalobca poukázal na to, že jednotlivé motorové vozidlá na základe zistení Národnej diaľničnej správy prekročili slovensko-maďarskú hranicu, opustili Slovenskú republiku, vstúpili na územie Maďarska a v tom momente tovar bol fyzicky prepravený do iného členského štátu. O pohybe tovaru po území Maďarska svedčia aj podporné dôkazy v podobe EKAER čísiel predložených správcovi dane jednotlivo ku každej preprave. Uvedené skutočnosti spôsobili nepreskúmateľnosť predmetného rozhodnutia žalovaného, ako aj správca dane. Z hľadiska závažnosti argumentuje žalobca tým, že je nepochybné, že dôkazy o preprave tovaru sú v danom prípade ťažiskové, nakoľko, ak sa preukáže, že tovar bol doručený do miesta vykládky, daňový subjekt má za to, že tým sa preukáže reálnosť kontrolovaných zdaniteľných plnení tak, ako sú deklarované na písomných podkladoch predložených správcovi dane.

Zároveň v bode IX. poukázal na to, že použitie odpovedí MVI, ako dôkaz v konaní správca dane nemal právo použiť bez akejkoľvek jeho účasti na jednotlivých úkonoch. Prítom poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn.: I.US 30/2018 z 30.01.2019, podľa ktorého požiadavka garancie objektivity dokazovania v danom konaní je nevyhnutná v záujme naplnenia zodpovednosti rozhodnutia správca dane ako jeho výsledku.

26. V bode X. žaloby sa vyjadril žalobca k pochybnostiam správca dane, na základe ktorých neuznal zdaniteľné plnenia tak, ako sú uvedené v napadnutom rozhodnutí, pričom poukázal na to, že subjekt je nekontaktný, nepodal súhrnné výkazy, ani daňové priznania, ani neodviedol príslušnú daň. Čo sa týka spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., žalobca týmto záverom poukázal na skutočnosť, že vyššie uvedená spoločnosť mala počas kontrolovaného zdaňovacieho obdobia január až október 2015 platné IČ DPH, je to podporný dôkaz k ostatným dôkazom. Zároveň tá skutočnosť, že či daná spoločnosť podala alebo nepodala súhrnné výkazy za predmetné obdobie, či podala daňové priznanie a či bol kontrolovaný tovar zdanený v krajine konečnej spotreby a príslušná daň odvedená, sú informácie a skutočnosti, ktoré daňový subjekt nemá vo svojej dispozičnej moci ako preveriť. Zároveň žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 1Sžf/42/2016, ako aj povinnosť správca dane konať v súlade s ustanovením § 24 ods.4 Daňového poriadku. Podľa žalobcu vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti má za to, že správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili získané dôkazy, pričom žalobca si svojho odberateľa preveroval štandardným spôsobom jemu dostupnými prostriedkami na dostupných webových portáloch, prostredníctvom obchodných registrov, prostredníctvom systému VIES a mal za to, že ak by sa jednalo o problémový subjekt, sám správca dane by mu zrušil jeho činnosť. Žalobca sa prítom opiera o záver vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 4Sžfk/75/2018 z 10.09.2019.

27. V bode VIII. (správne v bode XI.) poukázal žalobca na zásadu neutrality Daňového poriadku, ktorý je na tejto zásade postavený, ako aj na Smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 a argumentoval tým, že žalovaný pripísal na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu neplnenie si povinností iným subjektom a nevysporiadal sa s aktuálnou platnou judikatúrou, pričom argumentoval poukazom na spojené veci Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04, ako aj na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ rozsudok C-80/11 a C-142/11. V daných veciach Súdny dvor upresnil, že právo platiteľa dane, ktorý

uskutočňuje tieto plnenia na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza, alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel, alebo to mohol vedieť, označené podvodom vo vzťahu k DPH. Rovnaký záver platí, ak sú takéto plnenia bez toho, aby to platiteľ dane vedel, alebo mohol vedieť, vykonané v rámci podvodu spáchaného predávajúcim. V súvislosti s uvedeným sa zdá, že subjekty, ktoré príjmu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

Opätovne žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (C-277/14), ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011. Úplne v závere žaloby argumentoval poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 8Sžf/13/2013, podľa ktorého základnou úlohou správcu dane v daňovom dokazovaní v zmysle ustanovenia § 29 ods. 2 o správe daní uplatniť zásadu prejednávajúcu, to znamená, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu boli zistené, aj bez súčinnosti čo najúplnejšie s tým, že nikto nemôže viazať správcu dane povinnosťou vykonávať dokazovanie iba v rámci dôkazných prostriedkov navrhnutých alebo očakávaných žalobcom alebo daňovým subjektom. Avšak na druhej strane nesmie správca dane opomenúť, resp. iným spôsobom poškodiť daňový subjekt na jeho právach počas daňového dokazovania. Zároveň pre úplnosť poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: M-Sž do V 1/00. Žalobca v závere žaloby argumentuje tým, že predložil doklady, dôkazy a poskytol v rámci súčinnosti všetky jemu dostupné informácie, s ktorými sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal, len stroho konštatoval pochybnosti, na základe ktorých potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorý dospel k záveru, že kontrolované zdaniteľné plnenia neuznal.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného k žalobe

28. K včas podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 12.01.2022 vyjadril žalovaný, ktorý zotrval na skutkových a právnych okolnostiach uvedených v rozhodnutí a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom nesúhlasí so žiadosťou o priznanie odkladného účinku podanú žalobcom.

Listom zo dňa 09.02.2022 požiadala právna zástupkyňa o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k vyjadreniu žalovaného na základe výzvy súdu, avšak do dňa nariadenia pojednávania, resp. do otvorenia pojednávania vyjadrenie nepredložila.

Dňa 08.11.2022 pred pojednávaním bola súdu doručená žiadosť o odročenie pojednávania z dôvodu, že žalobca chce byť osobne prítomný na pojednávaní. Správny súd z dôvodu hospodárnosti vo veci vykonal pojednávanie a rozhodol.

### IV.

#### Záver správného súdu

29. Správny súd na základe žiadosti o odklad vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia a uznesením zo dňa 02.11.2022 rozhodol tak, že priznáva správnej žalobe odkladný účinok a to uznesením pod sp. zn.: 2S/55/2021-45 na základe dôvodov, ktoré uviedol v predmetnom rozhodnutí.

30. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

31. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p., správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

32. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správny súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. S dôrazom na ustanovenie § 6 ods. 1 S.s.p. súd preskúmava aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) S.s.p. rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti.

33. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

35. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

36. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje  
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,  
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

37. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

38. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

39. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

40. Podľa § 37 ods. 2 Daňového poriadku, miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

41. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

42. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

43. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

44. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

45. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

46. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku, správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak sa pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane oznámi účastníkom konania.

47. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

48. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov nim predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a nim predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov nim predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tomto prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

49. Podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, možno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov, po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný zaplatiť bez povinností podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

50. Podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 z 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

51. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

52. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., 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; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

53. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) (prvá veta) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným tovarom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

54. Podľa § 19 ods. 1 (prvá veta) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

55. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

56. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov platiteľ môže odpočítať od dane, ktorá je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7, Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

57. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

58. Správny súd ďalej argumentuje tým, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Nakoľko ide o fiškálne záujmy štátu Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie.

59. Ako vyplýva z obsahu podanej žaloby, ako aj z administratívneho spisu v danej veci, úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorý ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Vranov nad Topľou zo dňa 11.03.2021 Číslo: 100420778/2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 vyrubil daňovému subjektu, t. j. žalobcovi rozdiel dane v sume 68 164,66 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015. Pritom základom uvedenej daňovej kontroly boli faktúry odberateľskej spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. v celkovej hodnote 408987,95 eura. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 26.08.2021 pod Číslom: 101582431/2021 prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako správne a zákonné potvrdil.

60. Ako vyplýva z obsahu rozhodnutí tak správcu dane, ako aj žalovaného a dôvodov žaloby, úlohou správneho súdu bolo ďalej posúdiť, či si správca dane, ako aj odvolací orgán zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci správne skutkový stav veci, či konali v súčinnosti so žalobcom, či rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonmi a právnymi predpismi, ktoré súviseli so zákonmi a či obsahovali zákonom predpísané náležitosti, to znamená, či rozhodnutia správcu dane a žalovaného boli vydané v súlade s hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi. Zároveň správny súd skúmal zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov, čo je podmienené zákonnosťou postupu daňových orgánov predchádzajúcemu vydaniu napadnutých rozhodnutí.

61. Úlohou správneho súdu je na základe podanej správnej žaloby vyjadriť sa ku všetkým podstatným žalobným námietkam uvedených žalobcom v žalobe a to konkrétne tých, ktoré sa týkali tak zanedbania náležitej starostlivosti žalobcu vytykané žalovaným, ako aj poukaz na rozpory vo vyjadreniach zúčastnených osôb, zároveň argumentáciu žalovaného ohľadom podvodného konania žalobcu, nekontaktnosť daňových subjektov, ktoré podľa žalobcu pripísal správca dane, ako aj žalovaný nesprávne žalobcovi a následne nezákonnosť dĺžky konania daňovej kontroly s poukazom na prerušené konanie z dôvodu MVI.

62. Správny súd ďalej zdôraznil, že daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý je nevyhnutný a potrebný na dosiahnutie účelu, čo znamená aj to, že rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý si správca dane zvolil, spĺňa požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. V žiadosti o MVI v čase prerušenia daňovej kontroly v čase od 15.02.2019 až do 06.06.2019 a následne na žiadosť žalobcu ako daňového subjektu zo dňa 17.06.2020 bolo vyrubované konanie prerušené na základe mimoriadnych opatrení vo

finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID 19. Žiadosťami o MVI zo dňa 18.09.2015 v čase prerušenia kontroly si správa dane vyžiadala od maďarskej daňovej správy ohľadom spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. Žiadosťami o MVI adresovanými uvedenej daňovej správe získaval správca dane informácie ohľadom obchodov, ktoré mali prebiehať medzi žalobcom a odberateľskou spoločnosťou v Maďarskej republike.

63. Správny súd bol zároveň povinný posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly, pričom v tejto súvislosti bolo potrebné poukázať na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2001/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktoré boli prijaté s cieľom zefektívnenia a zrýchlenia spolupráci pri výmene informácií medzi členskými štátmi EÚ v daňových veciach. V súvislosti s uvedeným Nariadením Rady EÚ č. 904/2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a bojuje proti podvodom v oblasti DPH, kde v článku 10 nasledujúcich stanovil ešte prísnejšiu lehotu a uviedol, že žiadaný orgán má poskytnúť informáciu tak rýchlo, ako je možné, najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti, pokiaľ žiadaný orgán vyžadovanú informáciu už má, znižuje sa táto lehota maximálne na jeden mesiac. V súvislosti so slovným prepojením pominutia dôvodov, pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly, treba poukázať na ustanovenie § 61 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý je potrebné vykladať v kontexte vyššie uvedených smerníc, t. j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničená maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. V súčasnej dobe správny orgán poukazuje na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora, konkrétne ohľadom prejudiciálnych otázok, ktoré boli kladené vo viacerých veciach, ktoré sa týkali prerušenia daňových kontrol z dôvodu získania MVI informácií a poukazuje konkrétne na rozhodnutie C-186/20 z marca 2021, preto správny súd vzhľadom na uvedené rozhodnutie považuje jednak námietku žalobcu ohľadom nemožnosti sa vyjadriť k jednotlivým záverom ohľadom získaných informácií o MVI, ako aj dĺžke daňovej kontroly s poukazom na jej dôvodné prerušenie za neodôvodnenú.

64. Správny súd zaoberal sa ďalej námietkami žalobcu uvádzanými v ďalších bodoch žaloby a poukazuje na aktuálne závery, ktoré s prejednanou vecou bezpochyby súvisia a týkajú sa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej „ESD EÚ“), konkrétne vo veci Kemwater ProChemie a veci Vikingo Fövállalkozó Kft., prípadne aj na závery súvisiaceho rozhodnutia rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 334/2017 z 23.03.2022, ktoré boli reflektované aj v rozhodnutí Ústavného súdu SR sp. zn.: IV. ÚS 86/2022 z 15.02.2022. V zmysle uvedených rozhodnutí finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadované dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/220) a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len z tých, ktoré tento subjekt predložil. Pochybnosti o identite dodávateľa, či o presnom priebehu dodávateľského reťazca však samé osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia z 3. septembra 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19).

Podľa záverov Súdneho dvora EÚ v uznesení vo veci Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 „smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom

tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 49, a z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31)“.

Z citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vyplýva, že v prípade spochybnených dodávateľov alebo subdodávateľov je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

V tejto súvislosti aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 uviedol, že „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

65. V zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod. 25 a rozhodnutia vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27 identita dodávateľa resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne, zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby. Pre právne posúdenie predmetnej veci je podľa správneho súdu významná aj reflexia judikatórneho posunu Súdneho dvora EÚ v najnovších rozhodnutiach Ústavného súdu SR.

66. V uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 a č. k. I. ÚS 224/2022-50 zo 14. apríla 2022 ústavný súd poukázal na citované uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2021 vo veci Vikingo Fovállalkozó, C-610/19, z ktorého podľa ústavného súdu vyplýva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované Súdnym dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

Ústavný súd uviedol, že „V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivo požadovať (bod 56 uznesenia Vikingo Fovállalkozó). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nespĺnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fovállalkozó). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.

V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý spĺňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva do vyváženejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (ako to Súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku z 9. 12. 2021 vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (bod 29 rozsudku Kemwater ProChemie). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadované dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku Kemwater ProChemie), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.“

67. Za významné považuje správny súd v prvom rade ustálenie skutočností, na základe ktorých správca dane a následne aj žalovaný konštatovali nespĺnenie materiálnych podmienok pre odpočet dane.

Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavka (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a/ Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo

dňa 15. septembra 2016, bod 28; Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo 1S/63/2021 dňa 3. septembra 2020, bod 43; Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

68. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia zo dňa 11.03.2021 uviedol, že žalobcom nebolo preukázané, že tovary podľa predmetných faktúr boli skutočne dodané a že boli dodané spoločnosťou žalobcu odberateľskej spoločnosti v Maďarskej republike. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil okrem identity odberateľa aj skutočnosť, či bol tovar reálne dodaný, žalobca pritom navrhoval vykonať výsluchy jednak vodičov, konateľa odberateľskej spoločnosti, ako aj iné dôkazy, ktorému vykonaniu správca dane ani následne žalovaný nevyhoveli. Správny súd poukazuje aj na zrušujúce rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR a jeho závery zo dňa 15.01.2020, ktorými sa aj podľa názoru správneho súdu správca dane neriadil a uvedené dôkazy aj podľa správneho súdu nevykonali. Čo sa týka odberateľskej spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., bez akýchkoľvek pochybností neboli vykonané všetky dôkazy navrhované žalobcom, ako daňovým subjektom počas daňovej kontroly, aj počas vyrubovacieho konania, ktoré mal správca dane podľa správneho súdu vykonať. Uvedené skutočnosti namietal žalobca ako daňový subjekt jednak v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu zo dňa 27.08.2019, ako aj voči prvostupňovému rozhodnutiu zo dňa 11.03.2021. V jednotlivých vyjadreniach tak k protokolu, ako aj v odvolaní daňový subjekt uvedené skutočnosti namietal, poukázal na všetky formálne podmienky, ktoré splnil podľa jeho názoru, avšak tak správca dane, ako aj následne žalovaný v preskúmanom rozhodnutí sa s týmito jednoznačne nevysporiadali.

69. Žalobca uvedené skutočnosti namietal, ako už správny súd konštatoval už vo svojom odvolaní, aj vo vyjadrení k protokolu a namietal ich aj v samotnej žalobe. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zo dňa 26.08.2021 k odvolacím námietkam žalobcu o nevykonaní navrhovaných dôkazov v podobe výsluchu, v podobe preukázania jednotlivých prepráv tovaru, ako aj k vypočutiu vodičov a konateľa odberateľskej spoločnosti, uviedol, že takéto dôkazy by neboli hospodársky dôležité a relevantné pre danú veci a nezavážili by pri samotnom rozhodnutí o vyhodnotení skutočností, ktoré správca dane mal k dispozícii na základe MVI získaných od maďarskej daňovej správy ohľadom odberateľskej spoločnosti. Uvedený záver žalovaného považuje správny súd za nedostatočný pre ustálenie dôvodov, za ktorých dospel žalovaný k záveru o nesplnení materiálnych podmienok pre odpočet dane. Zároveň ho považuje správny súd za kľúčový pre ďalšie právne posúdenie vo veci samej. S prihliadnutím na citovanú judikatúru totiž medzi materiálne podmienky pre priznanie práva pre odpočet dane patrí postavenie dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, ako aj odberateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, avšak identita dodávateľa, resp. odberateľa, jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne, čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25, Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26,27, ale tiež napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022, bod 31. Z uvedeného vyplýva, že samotné spochybnenie odberateľa uvedenej na faktúrach nepostačuje pre záver správcu dane o tom, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, pokiaľ nebolo preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom (napr. už citované rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022).

70. Žalovaný, ani správca dane správne nevyhodnotili konanie žalobcu ako dodávateľa, ako aj postavenie odberateľskej spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., ani ako daňový podvod, ani ako zneužívajúce konanie, pričom sa touto otázkou vôbec nezaoberali. V tomto smere teda ani neprodukovali žiadne dôkazy, z ktorých by mala vyplývať účasť žalobcu na daňovom podvode, resp. to, že o takomto konaní vedel alebo mal vedieť a to napriek tomu, že podľa Súdneho dvora EÚ môže byť jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu na daňovom podvode aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). V takom prípade však je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak, než len na základe domnienok (rozhodnutie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37,43).

71. Záver o tom, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane iba na základe existencie pochybností o tom, či odberateľ uvedený na sporných faktúrach PharMerica Magyarország Kft. bol skutočne odberateľom tovaru, ktorého dodanie a zároveň aj použitie žalobcom ako zdaniteľnou osobou na účely jeho vlastných zdaniteľných plnení nepovažovali daňové

orgány za sporné, preto záver daňových orgánov nie je v súlade s citovanou judikatúrou a z nej plynúcim výkladom Smernice Rady 2006/112/ES z 28 novembra 2006 a je právne neudržateľný.

72. S ohľadom na vyššie uvedenú aktuálnu judikatúru, pokiaľ pri spochybnení dodania tovaru deklarovaným odberateľom neboli zistené skutočnosti smerujúce k záveru o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, je z hľadiska posúdenia splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane významnou otázkou, či vzhľadom na skutkové okolnosti veci nie sú k dispozícii údaje potrebné na overenie skutočného odberateľa a jeho postavenia ako platiteľa DPH. Kľúčovým sa tak stáva zistenie a preukázanie toho, či žalobca dodal tovar iným subjektom, ktorí by boli platcami DPH, a to aj v prípade preukázania, že tovar nebol dodaný odberateľom uvedenému na faktúrach. V tomto smere je nevyhnutné dať daňovému subjektu ako aj správcovi dane procesný priestor zaoberať sa v rámci dokazovania aj touto otázkou, ktorá predmetom dokazovania v intenciách prekonanej súdnej judikatúry nebola správne vyhodnotená.

73. Podľa aktuálnej judikatúry SD EÚ zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 Smernice vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021/910, bod 43). Tu správny súd dáva do pozornosti aj žalobcom namietané nesprávne vyhodnotenie dôkazov ohľadom prepravy tovaru.

74. Z rozhodnutia veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zloženého z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, JUDr. Jany Zemkovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, JUDr. Jaroslavy Fúrovej, JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera zo dňa 18. mája 2021, sp. zn. 1Vs/1/2020, z ktorého vyplýva: „Pokiaľ daňové orgány opierajú svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, musia mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok.“ Z odôvodnenia predmetného rozhodnutia taktiež vyplýva: „24. Senát 8S zaujal názor, že rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu. Uvedené je podporené obsažnou judikatúrou tak najvyššieho súdu (napr. 2Sžf/4/2009; 5Sžf/97/2009; 3Sžf/1/2010; 3Sžf/1/2011; 6Sžf/19/2011; 8Sžf/32/2014 a pod.), ako aj rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (napr. vo veciach Optigen Ltd (C-354/03); Fulcrum Electronics Ltd C-353/03); Bond House Systems Ltd (C-484/03); Kittel (C-439/04); Inter-Mark Group (C-530/09). Predkladajúci senát poukázal na to, že v rámci daňového konania nebolo podvodné konanie žalobcu preukázané ani len správcom dane tvrdené. 28. Senát 8S uviedol, že vo svojej rozhodovacej praxe opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.) „Mal za to, že primeranosť ostražitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za totožných podmienok ako dovtedy, existencia tovaru nie je spochybnená, kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia. 34. Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno, ako to sám konštatoval i sťažovateľ. 35. Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. 36. Veľký senát na druhej

strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o neuskutočnení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ v podstate ignoroval a vybavil ich tým, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. 37. Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa C. N. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na O. Š. a potom na K. K.), ktoré zjavne nemali v úmysle podnikat' a ani nevedeli, čo nadobúdajú a aké im z toho vyplývajú práva a povinnosti. Rovnako je podozrivé, keď bývalý konateľ a spoločník si ponechá oprávnenie konať za spoločnosť a nechá si od pravdepodobne nič netušiaceho nového konateľa a spoločníka podpísať plnomocenstvo, osobitne za situácie, keď spoločnosť po zmene v osobe spoločníka a konateľa prestane spolupracovať so správcom dane a plniť si daňové povinnosti. 39. Je treba však zároveň upozorniť, že úlohou správcu dane v danej veci nebolo skúmať pravosť listín či platnosť úkonov osôb konajúcich za zdaniteľné osoby, ale overiť či tvrdenia žalobcu a ním deklarované obchody, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, zodpovedajú skutočnosti, a či nadobudnuté tovary použil na svoje zdaniteľné plnenia. Veľký senát dáva znovu do pozornosti, že žalobca vo vyjadrení k protokolu predložil okrem faktúr aj dodacie listy (hoci nepodpísané), označil osobu, ktorá mala tovar od dodávateľa prevziať, ďalej predložil doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a záväzkov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov. Žiadne z týchto dokladov daňové orgány nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovosť. Nevykonali výsluch C. N. a K. H., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

75. V danej veci má správny súd za to, že nepostačovalo, aby správca dane popísal reťazec podvodného konania, na konci ktorého stál žalobca, ale bolo potrebné, aby bezpochyby preukázal, že žalobca o tom, že sa zúčastňuje podvodného konania vedel, resp. mohol vedieť, že sa takéhoto podvodného konania v čase za mesiac máj 2015.

76. Napriek tomu, že doposiaľ uvedené skutočnosti postačujú na zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane, správny súd považuje za potrebné vyjadriť sa v súvislosti so žalobnými námietkami aj k otázke, či s prihliadnutím na vykonané dokazovanie naozaj mohli na strane žalovaného a správcu dane existovať dôvodné pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. žalobcom. Pokiaľ neboli vykonané všetky dôkazy žalobcom navrhované, nevie správny súd k danej otázke zaujať adekvátnu odpoveď.

77. Podľa publikovaného právneho názoru Najvyššieho súdu SR v rozsudku z 31. januára 2018, sp. zn. 6Sžfk/30/2017, R 39/2018 „I. V prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namiesto otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. II. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti.“

78. Správny súd k záverom týkajúcich sa nekontaktnosti odberateľských spoločností, nedostatku ich zamestnancov, či k pochybeniam týkajúcim sa uvedenia čísla neexistujúceho účtu a daňových dokladov ohľadom prepravy tovaru do iného členského štátu poukazuje na už citované závery bodu 66 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19, podľa ktorého smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto

nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože (1.) prvá osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, (2.) neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva.

79. Pokiaľ ide o otázku nekontaktnosti súčasných konateľov odberateľských spoločností poukazuje správny súd na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021, podľa ktorého nekontaktnosť dodávateľa alebo subdodávateľov ako výlučná okolnosť nemôže byť spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (obdobne Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022).

Širšie sa v tomto smere vyjadril ústavný súd, ktorý v už citovanom uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 konštatoval, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, medzi ktoré príkladom zaradil aj nekontaktnosť odberateľa v tomto prípade..

80. Správny súd tu poukazuje aj na ustálenú judikatúru týkajúcu sa obozretnosti podnikateľa, z ktorej vyplýva, že hoci je daňový subjekt povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravidlivo) požadovať na predchádzanie jeho účasti na daňovom podvode (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54), nie je možno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa (resp. odberateľa v danom prípade) a tým fakticky naň preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 56; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

81. Samotná neexistencia skutočného sídla spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., na ktorú poukázal správca dane a nekontaktnosť konateľa odberateľskej spoločnosti nemuseli byť žalobcovi známe, keďže z dokazovania vyplynulo, že zakúpený tovar mal byť žalobcom doručený priamo na určené miesto podľa uzavretých kúpnych zmlúv.

82. Pochybnosti, ktorými argumentuje správca dane a následne tiež žalovaný sa správne súdu s ohľadom na vyššie uvedené okolnosti nejavia ako postačujúce na záver o tom, že sa dodanie tovaru neuskutočnilo tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr. Správny súd tento svoj záver opiera aj o skutočnosť, že v danom prípade ide o dodaný tovar odberateľovi spoločnosti PharMerica Magyarország Kft., pritom išlo o tovary, ktoré sú dlhodobým predmetom obchodnej činnosti žalobcu a z časového hľadiska, ako aj s ohľadom na predmet dodania išlo o tovar, ktorý nepochybne svojim určením súvisel s jeho obchodnou činnosťou. Správny súd pritom dáva do pozornosti tú skutočnosť, že tak správca dane, ako aj žalovaný nespochybňujú samotnú reálnu existenciu plnenia, ani to, že plnenie bolo použité tak na vstup, ako aj na výstupe a napokon ani to, že plnenie bolo dodané, ale spochybňujú to, že bolo žalobcom dodané odberateľovi uvedenému na faktúrach.

83. Na dokladovanie svojich tvrdení o skutočnom dodaní tovaru, jeho preprave a jeho použití na vlastné zdaniteľné plnenie predložil žalobca listinné dôkazy, medzi ktorými boli aj evidenčné čísla motorových vozidiel, mená vodičov a kódy EKAER pridelené posudzovaným dodávkam, ako aj identifikácia jednotlivých prepráv. Správny súd konštatuje, že týmito dôkazmi sa správca dane ani žalovaný dostatočne nezaoberali napriek tomu, že aj prostredníctvom nich sa žalobca snažil uniesť dôkazné bremeno jednak o skutočnom dodaní tovaru uvedeného na sporných faktúrach, ale aj o splnení materiálnej podmienky pre priznanie nároku na odpočet dane spočívajúcej v použití dodaných tovarov na účely vlastných zdaniteľných plnení. Daňové orgány týmto dôkazom nevenovali náležitú pozornosť a odmietli tiež vykonať dôkazy ohľadom prepravy tovaru, ako aj výsluchov navrhovaných svedkov. Za týchto okolností sa záver o spoľahlivom preukázaní nedodania tovarov spoločnosti PharMerica Magyarország Kft. žalobcom javí správne súdu ako nedôvodný a nemajúci oporu vo vykonanom dokazovaní. Správny súd dôvodí aj tým, že daňové orgány v konaní žiadnym spôsobom nespochybnili žalobcom predložené CMR v rámci predložených dokladov.

84. Správny súd vychádzajúc z uvedených skutkových zistení a právneho posúdenia veci dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutia daňových orgánov je potrebné zrušiť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

85. Úlohou žalovaného po vrátení veci na ďalšie konanie bude vec opätovne právne posúdiť vo svetle právnych názorov vyslovených a citovaných v tomto rozhodnutí, ako aj ustálenej judikatúry a dôkladne sa vysporiadať s otázkou, či je na základe takto zisteného skutkového stavu možné udržať právny záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu.

86. O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na plnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, keďže žalobca mal vo veci plný úspech. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

87. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. c) v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku)..

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno zmeniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podanie sťažovateľa musia byť spísané advokátom.