

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/38/2017  
Identifikačné číslo spisu: 6016200921  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200921.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): ADOS plus s.r.o., so sídlom Lučenecká cesta 9876, Zvolen, IČO: 44 237 065, zastúpeného Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, IČO: 36 862 461, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103466768/2016 z 08.07.2016, č. 103466916/2016 z 08.07.2016, č. 103466959/2016 z 08.07.2016, č. 103467057/2016 z 08.07.2016, č. 103467163/2016 z 08.07.2016, č. 103467244/2016 z 08.07.2016, č. 103467435/2016 z 08.07.2016, č. 103467486/2016 z 08.07.2016, č. 103467838/2016 z 08.07.2016, č. 103468012/2016 z 08.07.2016, č. 103468084/2016 z 08.07.2016 a č. 103468156/2016 z 08.07.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/118/2016-370 z 15. februára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/118/2016-370 z 15. februára 2017 m e n í tak, že rozhodnutia žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 103466768/2016 z 08.07.2016, č. 103466916/2016 z 08.07.2016, č. 103466959/2016 z 08.07.2016, č. 103467057/2016 z 08.07.2016, č. 103467163/2016 z 08.07.2016, č. 103467244/2016 z 08.07.2016, č. 103467435/2016 z 08.07.2016, č. 103467486/2016 z 08.07.2016, č. 103467838/2016 z 08.07.2016, č. 103468012/2016 z 08.07.2016, č. 103468084/2016 z 08.07.2016 a č. 103468156/2016 z 08.07.2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 23S/118/2016-370 z 15.02.2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103466768/2016 z 08.07.2016, č. 103466916/2016 z 08.07.2016, č. 103466959/2016 z 08.07.2016, č. 103467057/2016 z 08.07.2016, č. 103467163/2016 z 08.07.2016, č. 103467244/2016 z 08.07.2016, č. 103467435/2016 z

08.07.2016, č. 103467486/2016 z 08.07.2016, č. 103467838/2016 z 08.07.2016, č. 103468012/2016 z 08.07.2016, č. 103468084/2016 z 08.07.2016 a č. 103468156/2016 z 08.07.2016. Správny súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 SSP.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“)

- rozhodnutím č. 103018455/2016 z 27.04.2016 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2011 v sume 1 740,- €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103466768/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103018948/2016 z 27.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2011 v sume 1 991,08 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103466916/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103022712/2016 z 27.04.2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 4 282,98 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103466959/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103025130/2016 z 27.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 5 092,- €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467057/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103027323/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 11 853,40 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467163/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103031863/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 9 849,18 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467244/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103032702/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 6 298,40 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467435/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103032038/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 8 197,08 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467486/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 1103032139/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie september 2011 v sume 6 596,- €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103467838/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103032250/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 7 527,20 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103468012/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103032376/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 7 095,94 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103468084/2016 z 08.07.2016 potvrdil,

- rozhodnutím č. 103032510/2016 z 28.04.2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 4 480,74 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 103468156/2016 z 08.07.2016 potvrdil.

3. Z odôvodnenia rozhodnutí žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2011. Žalobca si za uvedené zdaňovacie obdobia uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o., Jovická cesta 1744, Rožňava, IČO: 36 181 421.

4. Za účelom preverenia dodania motorovej nafty dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. žalobcovi žalovaný na základe odpovede k dožiadaniu č. 961441/52934536/2014/Sie z 19.06.2014 zistil, že dňa 26.10.2010 došlo k zmene konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. na F. (do 25.11.2010 bol konateľom K. E.). F. K. do zápisnice o ústnom pojednávaní z 18.11.2013 uviedol, že „bol na charite“ a nachádzal sa v krčme, kde ho oslovili dvaja páni, či na seba nepreberie spoločnosť, ktorá ide do konkurzu a nič sa nemôže stať.

Za toto mu bolo ponúknutých 100,- €. Následne bol osobou prezývanou J. (bližšie nešpecifikovaná osoba) odvezený do Rožňavy, kde ich čakal K. E.. Tam podpísal nejaké papiere o prevode na notárskom úrade, niekde pri polícii, nepamätá si presne. V sídle spoločnosti nikdy nebol, nebol si istý, či podpisoval aj splnomocnenie, nevedel sa vyjadriť k zamestnancom spoločnosti, nemal vedomosť o obchodoch spoločnosti, nevystavoval faktúry a žiadne faktúry ani nevidel, nepodával daňové priznania, nemal vedomosť o tom, kto ich podával, nevedel uviesť, kto viedol účtovníctvo, k dispozícii nemal žiadne účtovné doklady, pečiatky, ani iné písomnosti spoločnosti a nevedel uviesť ani meno osoby, u ktorej by sa mohli doklady nachádzať. Nikto mu nepovedal, čo má ako konateľ robiť. Do zápisnice o ústnom pojednávaní z 07.04.2014 F. K. nevedel uviesť, či spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. vykonáva obchodnú činnosť, nakoľko on ju nevykonával a neobchodoval. Nevedel predložiť daňové priznania, nevystavoval nikdy faktúry, nebol v spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., nevedel uviesť, či spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. mala udelené splnomocnenie tretím osobám na zastupovanie v obchodných vzťahoch a nikdy nemal dokumenty spoločnosti L I B E N Z, s.r.o.

5. Správca dane v rámci daňovej kontroly využil zistenia a informácie poskytnuté Obecným úradom Brzotín a Fondom národného majetku. Na základe informácií z Obecného úradu Brzotín bolo zistené, že vlastníkom objektu na adrese Jovická cesta 1744, Rožňava je Fond národného majetku Slovenskej republiky. Z Fondu národného majetku Slovenskej republiky bolo oznámené, že je vlastníkom nehnuteľností na LV č. XXXX a so spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. nie je ani v nájomnom vzťahu.

6. Správca dane využil aj informácie poskytnuté Všeobecnou úverovou bankou, a.s. o bankovom účte č. XXXXXXXXXXX/XXXX, ktorý bol uvádzaný na faktúrach dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. Na základe informácie poskytnutej Všeobecnou úverovou bankou, a.s. bol predmetný bankový účet vedený pre spoločnosť LIG-OIL s.r.o. a právomoc k účtu mal K. E..

7. Dňa 17.10.2014 vykonal správca dane ústne pojednávanie so žalobcom za prítomnosti splnomocneného zástupcu. Z odpovedí M. Q., konateľky žalobcu vyplynulo, že na obchody neboli uzatvárané zmluvy, obchody boli vykonávané z predchádzajúcich období s pánom E., ktorý predložil kópiu splnomocnenia. M. Q. nepoznala F. K.. Podľa jej vyjadrenia prepravu zabezpečovala spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. na jej náklady prostredníctvom spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. Nevedela označiť vozidlá ani mená vodičov a podľa jej vyjadrenia miesto nakládky bol Slovnaft a vykládka bola Bakova Jama 17, sídlo žalobcu. Faktúry boli uhradené bankovým prevodom na účet, ktorého majiteľom bola podľa nej spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. Faktúry za dodanie motorovej nafty boli odovzdané osobne pri dodaní a vystavoval ich pán E.. Zároveň bola správcovi dane predložená fotokópia splnomocnenia z 18.11.2010 udelená spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. zastúpenou F. K. na všetky právne úkony K. E..

8. K. E. v rámci výsluchu dňa 15.10.2014 uviedol, že vykonával ekonomickú činnosť na základe splnomocnenia, ale nevedel kde sa nachádza jeho originál. Nevedel predložiť daňové a účtovné doklady, nakoľko tvrdil, že ich odovzdal novému konateľovi F. K.. Nevedel preukázať fyzické odovzdanie dokladov, pôvod motorovej nafty, nepamätal si dodávateľov a nevedel preukázať ani uskladnenie motorovej nafty. Uviedol, že podal daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2011, pritom podľa údajov finančnej správy nikdy podané nebolo. K úhradám faktúr na bankovom účte spoločnosti LIG-OIL s.r.o. uviedol, že úhrady prebiehali na tento účet z dôvodu blokácie účtu spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. Meno účtovníčky uviesť nechcel. Tiež uviedol, že na predaj nafty boli uzavreté zmluvy, pritom podľa vyjadrení M. Q., konateľky žalobcu zmluvy uzavreté neboli a boli len objednávky dohodnuté telefonicky.

9. Správca dane dožiadanim z 14.01.2015 požiadal o preverenie prepravy motorovej nafty spoločnosťou EUROTRANS KOŠICE s.r.o. Správcovi dane bolo oznámené, že M. Q., bývalá konateľka spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o., bola vypočutá ako svedok za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu. Táto na otázky do zápisnice o ústnom pojednávaní z 20.03.2015 uviedla, že spoločnosť EUROTRANS KOŠICE s.r.o. sa zaoberala prepravnou činnosťou. Spoločnosť mala v majetku cisternové vozidlá, s ktorými prepravovala nejaký druh nafty, ktorú nevedela špecifikovať, keďže celú

dopravu riadil zodpovedný zástupca a garant firmy K. E.. Počet vozidiel nevedela presne uviesť. Spoločnosť mala zamestnancov v trvalom pracovnom pomere, nevedela uviesť ich počet ani mená, nevedela uviesť spoločnosti, ktoré prepravu objednali, nakoľko ich bolo viac. Nevedela uviesť ani to, kde sa uskutočnila nakládka a vykládka tovaru z dôvodu, že spoločnosť EUROTRANS KOŠICE s.r.o. mala stanovisko vozidiel v Rožňave, kde ich riadil K. E.. Ona ako konateľka zabezpečovala administratívnu činnosť. K otázke, či vykonávala za spoločnosť EUROTRANS KOŠICE s.r.o. obchodné aktivity uviedla, že sa nevie vyjadriť. Spoločnosť ADOS plus s.r.o. nepoznala. Nevedela sa vyjadriť k faktúram, uviedla len, že v čase, keď bola konateľkou spoločnosti, bolo účtovníctvo vedené podľa zákona a spoločnosti neboli kontrolou vytknuté žiadne nedostatky. Nepamätala si, kto podával daňové priznania, nevedela uviesť účtovanie jednotlivých prípadov a nevedela uviesť ani meno ekonómky z dôvodu, že sa striedali. K zmene vlastníctva spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. uviedla, že začala vykonávať inú činnosť v oblasti realít. Správcovi dane predložila notársku zápisnicu z 27.03.2012 o zmene zakladateľskej listiny a zmluvu o prevode obchodného podielu spoločnosti EUROTRAS KOŠICE s.r.o. na K. E..

10. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania ako dôkaz využil zistenia z Colného úradu Košice, podľa ktorých právnická osoba L I B E N Z, s.r.o. nebola Colným úradom Košice registrovaná ani evidovaná na žiadnej spotrebnej dani, o čom bol spísaný úradný záznam č. 9614401/5/309886/2015/Sie z 10.02.2015.

11. Dožiadanim z 03.09.2015 správca dane požiadal o vypočutie K. E. nachádzajúceho sa vo vyšetrovacej väzbe v Košiciach. Správcovi dane bolo oznámené, že K. E. bol vypočutý ako svedok za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu. Tento na otázku správcu dane uviedol, že predmetom prepravy pre spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. bola preprava minerálneho oleja. Ďalej uviedol, že v roku 2011 nebol konateľom spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., avšak mal vedomosť o dodaniach tovaru spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. pre spoločnosť ADOS plus, s.r.o. Podľa jeho vyjadrenia boli vystavené faktúry spoločnosťou EUROTRANS KOŠICE s.r.o. pre spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. za prepravu nafty a boli zaúčtované v účtovníctve a zaevidované v záznamoch DPH, daň bola priznaná a zaplatená. Faktúry boli hradené v hotovosti, on osobne prevzal peniaze od štatutárneho zástupcu L I B E N Z, s.r.o. K termínu úhrad sa nevedel vyjadriť, nakoľko doklady sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. Spoločnosť EURUTRANS KOŠICE s.r.o. vlastnila 12 súprav na prepravu minerálneho oleja. Prepravy boli vykonávané na základe ústnej dohody, objednávky zabezpečoval on ako vedúci prepravy, riadil dopravu, a tak ju aj vybavoval. Ďalej uviedol, že spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. dodávala motorovú naftu v roku 2011 pre spoločnosť ADOS plus s.r.o. s tým, že by vedel svoje tvrdenie dokázať účtovnými dokladmi. Nechcel uviesť meno ekonómky, ktorá viedla účtovníctvo spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. Pri dodávkach nafty pre spoločnosť ADOS plus s.r.o. jednal s P. Q.. Dodávka motorovej nafty spoločnosti ADOS plus s.r.o. prebiehala motorovými vozidlami - ťahač návesov a cisternový náves. Spoločnosť ADOS plus s.r.o. mala nádrže, kde tovar spúšťal.

12. Z odôvodnenia rozhodnutí žalovaného ďalej vyplýva, že správca dane vyzval Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. na poskytnutie údajov z elektronického mýtného systému o pohybe motorových vozidiel spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. v roku 2011. Z odpovede vyplýva, že sa motorové vozidlá použité na prepravu motorovej nafty v dňoch dodania tovaru uvádzaných na jednotlivých faktúrach nepohybovali na trase k žalobcovi, resp. bol ich pohyb zaznamenaný na odlišných miestach, ako je jeho sídlo alebo v dňoch, keď bol pohyb motorových vozidiel zaznamenaný v blízkosti sídla žalobcu, motorové vozidlá pokračovali kontinuálne na trase a nezastavili v jeho sídle.

13. Žalovaný konštatoval, že správca dane vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, pričom skutkový a právny stav preveril u žalobcu ako aj prostredníctvom dožiadaní, výsluchov svedkov, a zároveň umožnil žalobcovi, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal nákup motorovej nafty od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. uvádzaného na dodávateľských faktúrach.

14. Vo veci rozloženia dôkazného bremena žalovaný poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej

republiky III. ÚS 401/09-17 zo 16.12.2009 a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/18/2011 a 6Sžf/14/2012 v obdobnej veci.

15. Žalovaný poukázal na to, že zo zistení správca dane vyplýva, že dodávateľská spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. nepredložila žiadne doklady a dôkazy preukazujúce dodanie motorovej nafty, táto sa na adrese sídla nenachádzala a nevykonávala tam žiadnu ekonomickú činnosť. Podľa údajov z Colného úradu Košice nebola ani registrovaná na žiadnej spotrebnej dani. Z výpovede konateľa vyplynulo, že tento sa ním stal po oslovení dvoma pánmi v krčme, pričom mu bolo ponúknutých 100 Eur, podpísal nejaké dokumenty o prevode na notárskom úrade, ale žiadne účtovné doklady k spoločnosti mu neboli odovzdané, nevykonával obchody, nevystavoval faktúry, nepodával daňové priznania a nevedel uviesť, kto ich podával. K., ktorý bol konateľom spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. od jej vzniku 27.01.1998 do 18.11.2010 síce do zápisnice uviedol, že zastupoval spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. v roku 2011 na základe splnomocnenia, ale nepredložil originál splnomocnenia ani žiadne iné doklady preukazujúce jeho tvrdenie, pričom uviedol, že doklady odovzdal F. K., meno ekonómky nechcel uviesť. Z uvedeného žalovaný uzavrel, že jeho tvrdenia odporujú tvrdeniam F. K. o tom, že doklady spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. mu odovzdané neboli.

16. Zo zistení u prepravovanej spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. vyplynulo, že neboli predložené doklady preukazujúce prepravu motorovej nafty žalobcovi. Konateľka M. Q. v rámci výsluchu uviedla, že spoločnosť disponovala vozidlami na prepravu motorovej nafty a celú dopravu riadil a organizoval K. E. ako zodpovedný zástupca.

17. Žalovaný poukázal tiež na skutočnosť, že K. E. mal ako splnomocnený zástupca spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. ústne dojednávať prepravu motorovej nafty pre žalobcu so sebou ako zodpovedným zástupcom prepravnej spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. a zároveň mal aj sám prebrať a odovzdávať peniaze v hotovosti za vykonanú prepravu.

18. Na základe uvedeného dospel aj žalovaný k záveru, že nebolo preukázané dodanie motorovej nafty žalobcovi dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. deklarovaným na faktúrach. Žalobca a ani dodávateľ L I B E N Z, s.r.o. nepredložili žiadne doklady, ktoré by preukázali, že skutočnosti uvádzané na faktúrach sú odrazom reálneho plnenia, a ktoré by preukázali aj vznik daňovej povinnosti.

19. Žalovaný tiež konštatoval, že samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, nezakladá právo na odpočítanie dane. V tomto smere poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/34/2012. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bolo podstatné, že nebolo preukázané dodanie motorovej nafty dodávateľom L I B E N Z, s.r.o., nebola preukázaná preprava motorovej nafty žalobcovi a tieto skutočnosti nepreukázal ani samotný žalobca. Nebol preukázaný pôvod motorovej nafty. Dodávateľovi L I B E N Z, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť a existujú len formálne doklady, ktoré nepreukazujú fakturované plnenie. Daňovou kontrolou nebola spochybnená existencia motorovej nafty, ale bolo preukázané, že dodanie motorovej nafty nebolo uskutočnené prostredníctvom dodávateľa deklarovaného na faktúrach.

20. K námietke žalobcu, že úsudky daňových orgánov primárne ovplyvnila skutočnosť, že voči osobe K. E. je vedené väzobné stíhanie, správny súd uviedol, že tak správca dane ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach jasne uvádzajú zistenia a skutočnosti, na základe ktorých nedošlo k preukázaniu dodania motorovej nafty žalobcovi dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. Správca dane nebol žalobcom ani následným preverovaním preukázaný pôvod nafty, vykonávanie ekonomickej činnosti žalobcu a deklarovaného dodávateľa. Dodávateľ nepreukázal, že disponoval personálnymi a materiálno-technickými prostriedkami na uskutočňovanie deklarovaných dodávok. Nie sú k dispozícii účtovné a daňové doklady, a ani nie je potvrdená ich existencia. Súčasný konateľ spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. F. K. pri výsluchu uviedol, že „bol na charite“ a nachádzal sa v krčme, kde ho oslovili dvaja páni, či na seba nepreberie spoločnosť, ktorá ide do konkurzu a nič sa nemôže stať. Nedostal žiadnu odmenu za výkon funkcie, nijako sa nepodieľal na riadení spoločnosti, doklady neprebral. Nemal žiadne informácie o spoločnosti, nevedel o zmluvách, mieste výkonu činnosti spoločnosti, ani o tom, čo spoločnosť robí.

V sídle spoločnosti nikdy nebol a nebol si istý, či podpisoval aj splnomocnenie. Nevedel sa vyjadriť k zamestnancom spoločnosti. Nevedel uviesť, kto viedol účtovníctvo. K dispozícii nemal žiadne účtovné doklady, pečiatky ani iné písomnosti spoločnosti a nevedel uviesť ani meno osoby, u ktorej by sa mohli doklady nachádzať. Nevedel uviesť, či spoločnosť vykonáva obchodnú činnosť, nakoľko on ju nevykonával a neobchodoval. Z uvedeného, tak správca dane, ako aj žalovaný vyvodili správny záver, že tvrdenia bývalého a súčasného konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. sú protirečivé a nevierohodné.

21. Taktiež námietku žalobcu, že správca dane počas kontroly účelovo vyhodnocoval dôkazy v neprospech žalobcu, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú s tým, že správca dane, a aj žalovaný vychádzali zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, ktorý správca dane preveril u kontrolovaného daňového subjektu a zároveň ho preveril prostredníctvom dožiadaní, výsluchom svedkov, pričom počas daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania bolo umožnené žalobcovi, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie DPH. Túto skutočnosť preukazujú zistenia a dôkazy získané v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré jednoznačne a dostatočným spôsobom sú uvedené v rozhodnutiach správcu dane ako aj v rozhodnutiach žalovaného.

22. Podľa správneho súdu z ničoho nevyplýva, že by správca dane a žalovaný svoje úvahy založili iba na väzobnom stíhaní K. E..

23. K námietke neunesenia dôkazného bremena zo strany daňových orgánov správny súd poukázal na to, že ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Žalobca nepreukázal, že mu motorovú naftu skutočne dodal deklarovateľ dodávateľ L I B E N Z, s.r.o. Nepreukázal prepravu motorovej nafty, tá nebola preukázaná ani zo strany dodávateľa. Povinnosťou daňového subjektu je relevantnými dôkazmi preukázať dodanie tovaru vystaviteľom faktúry. Nepostačuje len formálne deklarovanie dodania tovaru, či služby faktúrou, ale je potrebné preukázať reálne a vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne prijal tovar alebo službu od vystaviteľa faktúry. V danom prípade nebola spochybnená existencia tovaru. Bolo spochybnené dodanie tovaru vystaviteľom faktúry. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

24. V konaní pred správcou dane boli podľa správneho súdu získané také dôkazy, ktorými sa vyvrátilo tvrdenie daňového subjektu, pričom správca dane získal všetky dôkazy v zmysle § 24 Daňového poriadku zákonným spôsobom. Zásady daňového konania boli v danej veci dodržané, správca dane dostatočne zistil skutkový stav a správne aplikoval príslušné zákonné ustanovenia.

25. Námietky, že spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. v roku 2011 podávala mesačné daňové priznania o DPH, neboli podľa názoru správneho súdu dôvodné. Ani podané daňové priznania podľa správneho súdu nepreukazujú dodanie motorovej nafty, pretože údaje uvedené v nich nie je možné potvrdiť účtovnými dokladmi spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., ktoré sa nepodarilo získať z dôvodu toho, že nový konateľ žiadanými účtovnými dokladmi nedisponoval, a ako sám pri výsluchu uviedol, tieto mu odovzdané neboli.

26. K námietkam týkajúcim sa platenia za dodanú naftu na účet označený na faktúrach správny súd uviedol, že platby, ktoré mali byť zaplatené spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. boli preukázateľne poukávané na bankový účet, ktorého majiteľom nebola táto spoločnosť, ale personálne prepojená spoločnosť LIG-OIL s.r.o. Tvrdenia bývalého a súčasného konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. sú v tomto smere protirečivé a nevierohodné, pričom konateľ spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. v preverovanom období nemá žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti a neboli mu odovzdané žiadne doklady spoločnosti.

27. Námietky týkajúce sa splnomocnenia z 18.11.2010 správny súd tiež nepovažoval za dôvodné. Napriek tomu, že K. E., ktorý bol konateľom spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. od jej vzniku 27.01.1998 do 18.11.2010 do zápisnice o výsluchu uviedol, že zatupoval spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. v roku 2011 na základe splnomocnenia, avšak nepredložil jeho originál a ani iné doklady preukazujúce jeho tvrdenia, pričom uviedol, že doklady odoslal F. a meno ekonómky nechcel uviesť. Uvedené odporuje

tvrdeniam F. K., ktorý uviedol, že žiadne doklady spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. nemá, nakoľko mu neboli odovzdané. F. K. ako konateľ spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. nevedel uviesť, či udelil niekomu splnomocnenie. Z uvedených skutočností dôvodne správca dane uzavrel, že tu je pochybnosť o konaní K. E. ako splnomocneného zástupcu spoločnosti L I B E N Z, s.r.o.

28. Pokiaľ žalobca namietal, že považuje úvahy správcu dane o neexistencii kontraktu za neprijateľné, nezodpovedajúce obsahu vykonaného dokazovania, správny súd k tomu uviedol, že z vyjadrení M. Q., konateľky žalobcu vyplýva, že obchody boli uzatvárané s K. E. na základe predloženého splnomocnenia, pričom na obchody neboli uzatvárané žiadne zmluvy. Naopak, K. E. tvrdil, že dodávky nafty prebiehali na základe zmlúv. Už samotné tieto vzájomne si protirečivé vyjadrenia M. Q. konateľky žalobcu a K. E. sú dôvodné vyvolať pochybnosti o existencii kontraktu.

29. K námietkam žalobcu, že nákladné motorové vozidlá žalobcu nemohli jazdiť na vzduch, správny súd uviedol, že v danom prípade nebola spochybnená existencia motorovej nafty, ktorú žalobca používal v rámci podnikateľskej činnosti. Tak správca dane ako aj žalovaný spochybnili, že predmetnú naftu dodal žalobcovi deklarovaný dodávateľ L I B E N Z, s.r.o.

30. K námietkam žalobcu, že svedok K. E. potvrdil uskutočňovanie dlhodobej obchodnej činnosti pri dodávkach motorovej nafty pre žalobcu, správny súd uviedol, že svedecké výpovede K. E. boli podrobne vyhodnotené a všetky overiteľné vyjadrenia svedka následne správca dane preveril aj z hľadiska ich pravdivosti a hodnovernosti. Svedecká výpoveď K. E. bola spochybnená minimálne v tvrdeniach o nájomnej zmluve s Fondom národného majetku Slovenskej republiky, v tvrdení o odovzdaní dokladov F. K., v tvrdení o blokácii bankového účtu L I B E N Z, s.r.o. Na základe uvedeného možno podľa názoru správneho súdu uzavrieť, že výpoveď svedka K. E. je tendenčná. Ani touto výpoveďou nebolo preukázané dodanie motorovej nafty žalobcovi dodávateľom L I B E N Z, s.r.o.

31. Pokiaľ žalobca v žalobách uvádzal, že sa jedná o omyl, ak daňové orgány tvrdia, že žalobca bol vedome účastník konania, ktoré viedlo k zneužitiu práva v oblasti DPH, správny súd v tomto smere uviedol, že z odôvodnení rozhodnutia tak správcu dane ani žalovaného nevyplýva, že by sa žalobcovi priamo pripisovala účasť na podvodnom konaní. Správny súd konštatoval, že žalobca nevenoval náležitú pozornosť a nepristupoval s odbornou starostlivosťou k vnímanému riziku pri realizácii dodávok motorovej nafty v prípade obchodov so spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Konatelia žalobcu nikdy nejednali s konateľom F. K. Vôbec si skutočnosti ohľadne dodávateľa nepreverovali v Obchodnom registri, o čom svedčí skutočnosť, že nevedeli, že od 01.11.2010 došlo k zmene konateľa u dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. a naďalej jednali s K. E. na základe predloženého splnomocnenia, čo vyplýva z vyjadrení M. Q., konateľky žalobcu.

32. K námietke žalobcu, že na preukázanie zdaniteľného plnenia predložil v prílohe k vyjadreniu z 12.01.2015 listinné dôkazy, správny súd uviedol, že tieto preukazujú pohyb a využívanie motorových vozidiel vo vlastníctve žalobcu, resp. v držbe žalobcu, ktoré využíval na svoju činnosť. Z týchto dokladov nie je možné preukázať, že motorová nafta bola dodaná žalobcovi spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Ani žalobcom označená zápisnica zo 16.01.2014 o miestnom zisťovaní nepreukazuje dodanie nafty žalobcovi dodávateľom L I B E N Z, s.r.o., pretože miestnym zisťovaním správca dane preveroval faktúry a dodanie tovaru spoločnosťou LIG-OIL s.r.o. a nie spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Rovnako ani kúpna zmluva uzavretá medzi LUAND plus s.r.o. a L I B E N Z, s.r.o. neobsahuje žiadne skutočnosti, na základe ktorých by mala byť motorová nafta spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. dodaná žalobcovi.

33. Správny súd čiastočne súhlasil s námietkou žalobcu, týkajúcou sa dôkazu získaného od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. v spojení s údajmi z elektronického mýtného systému Sky-Toll, a.s., avšak dodal, že táto námietka samostatne nemôže prívodiť zrušenie napadnutých rozhodnutí. Aj keby sa potvrdil pohyb vozidiel spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. v blízkosti sídla žalobcu, neznamená to, že tieto vozidlá viezli práve motorovú naftu, ktorej dodávateľom mala byť spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. a odberateľom žalobca. Konateľka žalobcu pri výsluchu uvádzala, že motorová nafta sa mala

nakladať v Slovnafte (teda v Bratislave) a vykladať v sídle žalobcu. Naproti tomu svedok E. uvádzal, že motorová nafta sa mala prepravovať z Rožňavy do Zvolena.

34. Správny súd mal za to, že v odôvodnení rozhodnutí sa správca dane ako aj žalovaný vysporiadali so všetkými skutočnosťami aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu. Ani dôkazné bremeno správcu dane nie je absolútne. Správca dane nemá povinnosť preukázať platiteľovi dane, od koho nadobudol tovar, na ktorý si uplatňuje odpočet DPH. Správca dane dokazovaním preveruje (verifikuje) skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom, čo správca dane v danom prípade vykonal rozsiahlym dokazovaním, ktorého výsledky podrobne opísal v odôvodnení svojich rozhodnutí.

35. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

36. V kasačnej sťažnosti žalobca namietal absenciu plnohodnotného odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu a nevhodne zvolenú konštrukciu jeho tvorby a to s poukazom na bod 110. odôvodnenia. Bez detailnej skutkovej argumentácie nemožno podľa žalobcu docieľiť preskúmateľné a presvedčivé sformulovanie právneho posúdenia zisteného skutkového stavu. Demonstratívnou ukážkou nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku správneho súdu je podľa žalobcu bod 117. odôvodnenia, v ktorom správny súd generálne a nepreskúmateľne odkazuje na dôkazy získané v konaní pred správcou dane.

37. Poukázal na to, že svedok K. E. bol na pojednávaní správneho súdu dňa 15.02.2017 schopný predložiť výpis z mýtného systému o spornej skutkovej otázke, či autá spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o. dovážali žalobcovi naftu alebo nie, ktorý súd odmietol. Pre absenciu uvedeného dôkazu je potom nepreskúmateľná argumentácia správneho súdu v bode 128. odôvodnenia rozsudku, keď súd uprednostnil svojvoľnú úvahu, že takýto dôkaz by aj tak neznamenal potvrdenie dodávky nafty žalobcovi sledovanými vozidlami. Správny súd tak hodnotil dôkaz skôr, ako mal možnosť oboznámiť sa s jeho obsahom. Svedok na pojednávaní uviedol EČV motorových vozidiel, ktorými bola nafta prepravovaná a tiež mená vodičov. Výpoveď svedka K. E. na pojednávaní súdu dňa 15.02.2017 bola podľa žalobcu kompatibilná s vystavenými faktúrami, s evidenciou z mýtného systému a korelovali aj výnosy žalobcom dosiahnuté spotrebovaním nafty. Tento priamo na pojednávaní súdu potvrdil vystavenie faktúr, ako aj dodanie fakturovaného tovaru žalobcovi.

38. Žalobca mal za to, že bol nad rámec zákona zaťažený dokazovaním, ktoré sa týkalo iného daňového subjektu. Uviedol, že nemá právne prostriedky na to, aby preskúmaval účtovné doklady svojho dodávateľa, či si tento plní daňové povinnosti, či tovar nadobudol legálne a pod. Správny súd tak pripísal na ťarchu žalobcu aj konanie subjektov a skutočnosti, ktoré žalobca nemohol nijako ovplyvniť.

39. Vo vzťahu k správnym súdom namietanej nedostatočnej opatrnosti žalobcu pri nákupe nafty bola žalobcom predložená zmluva o kúpe nafty medzi spoločnosťou LUAND plus s.r.o. a spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Žalobca uvedeným dôkazom mienil vysvetliť, že vo svojom okruhu, vzhľadom na totožné sídlo spoločnosti, mal subjekty, ktoré za rovnakých a porovnateľných podmienok obchodovali so spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. a preto nebolo nevyhnutné vykonávať opatrenia, ktoré žiadal od žalobcu správny súd.

40. Žalobca v kasačnej sťažnosti ďalej namietal, že daňové orgány mali hodnotiť dôkazy objektívne a nie jednostranne a pod vplyvom kriminalizujúceho konania K. E..

41. Podľa žalobcu nie je objektívne možné žiadať od neho akékoľvek vysvetlenia k vyjadreniam tretích osôb (M. Q., konateľka spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o., F. K., neskorší spoločník a konateľ dodávateľa L I B E N Z, s.r.o.), s ktorými sa pri posudzovanej obchodnej spolupráci žalobca nestretol, pretože sa jednalo o dodávateľov jeho zmluvných partnerov. Nemožno spravodlivo žiadať, aby daňové



subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru.

42. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nemožno podľa žalobcu zistiť, na základe čoho dospel správny súd k záveru o tendenčnosti a nepravdivosti dôkazov predložených žalobcom na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Spochybnenie dodania zdaniteľného plnenia bolo zo strany daňových orgánov podľa žalobcu založené len na nepriamych dôkazoch, týkajúcich sa napríklad zistení o nájmovej zmluve s FNM SR, tvrdení o odovzdaní dokladov F. K., tvrdení o blokácii bankového účtu spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. Správny súd sa nezaoberal hodnotením uvedených dôkazov vo vzájomných súvislostiach s ostatnými priamymi dôkazmi predloženými žalobcom (platby na účet, dlhodobý kontakt s osobou K. E., svedecká výpoveď K. E.), ktoré nad všetky pochybnosti preukazujú dodanie zdaniteľného plnenia žalobcovi spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Pochybnosti o dodaní zdaniteľného plnenia pre spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. zo strany subdodávateľov nemôžu byť na ťarchu a nesmú zaťažovať žalobcu, pretože samotný žalobca nie je povinný preukazovať, akým spôsobom a od koho nadobudli jeho dodávatelia plnenie, ktoré bolo následne predmetom zdaniteľného plnenia. Podstatné je, či žalobca predložil dostatočné priame dôkazy k prijatiu zdaniteľného plnenia od svojich dodávateľov. Žalobca mal za to, že dôkaznú povinnosť si splnil.

43. Keďže žalovaný a správny súd mali pochybnosti, že zdaniteľné plnenie pre žalobcu nedodala spoločnosť L I B E N Z, s.r.o., potom logicky vstala otázka, kto poskytol žalobcovi toto plnenie, ktoré bolo použité pre jeho prepravnú činnosť a najmä za akú protihodnotu. Podľa názoru žalobcu nemôže postačovať súdom použitá argumentácia, že skúmanie tejto otázky nie je dôkaznou povinnosťou daňových orgánov. Nevysvetlenie iného, ako sťažovateľom tvrdeného a preukázaného pôvodu motorovej nafty, musí pri tomto druhu objektívne materiálneho plnenia vyústiť do logického úsudku v prospech tvrdení žalobcu.

44. Žalobca s poukazom na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie uviedol, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že došlo k zneužitiu práva na odpočet DPH. Pokiaľ teda daňové orgány tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným na faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že sťažovateľ bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu. V takom prípade dôkazné bremeno prechádza na správcu dane.

45. Podľa žalobcu nebolo v konaní sporné, že K. E. bol trestne stíhaný a preverovaný za konanie súvisiace s obchodovaním s motorovou naftou. Daňovou kontrolou nebola zistená žiadna forma aktívnej účasti spoločníkov a konateľov žalobcu na eventuálnom kriminálnom konaní K. E.. Správny súd v odôvodnení rozsudku ani len v teoretickej rovine nepovažoval za potrebné použiť úvahu o účasti žalobcu na podvodnom konaní pre účely šiestej smernice, vyplývajúcu z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Keďže účasť na podvodnom konaní správny súd v prípade žalobcu nezisťoval, nemôže potom podľa žalobcu súdom vytýkaná miera opatrnosti v okolnostiach prípadu privodiť hodnotiaci záver porovnateľný s preukázanou účasťou žalobcu na podvodnom konaní jeho dodávateľa. Akékoľvek dôkazy o protiprávnosti konania obchodného partnera žalobcu nemožno podľa neho považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 z 19.08.2010.

46. Ku kasačnej sťažnosti pripojil žalobca výpisy z mýtného systému spoločnosti SkyToll, a.s., z ktorých možno podľa neho zistiť EČV vozidla a časové obdobie, počas ktorého sa vozidlo zdržalo vo

Zvolene. Žalobca mal sídlo v miestnej časti Zvolen - Bakova jama, takže vecne a časovo nie je možné spochybniť tvrdenie žalobcu a svedka E. o čerpaní dovezenej nafty do nádrže umiestnenej v sídle žalobcu vo Zvolene. Tieto výpisy podľa žalobcu dokumentujú všetky dodávky nafty od spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. žalobcovi v priebehu roka 2011 a korešpondujú s vystavenými faktúrami.

47. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietka žalobcu o nepreskúmateľnosti rozsudku správneho súdu nie je dôvodná, nakoľko správny súd sa vysporiadal so všetkými dôvodmi podanej žaloby. Odôvodnenie rozsudku je v logickom slede, pričom z neho vyplýva, že samotný žalobca nepreukázal, že k dodaniu motorovej nafty došlo deklaroványm dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. a že žalobca neunesol dôkazné bremeno v prípade uplatnenia práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od tohto dodávateľa. Zároveň správny súd v rozsudku jasne odôvodnil, ktoré skutočnosti a zistenia mali vplyv na posúdenie skutkového stavu a teda v rozsudku odôvodnenie neabsentuje.

48. Tvrdenie žalobcu, že žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzal len z nepriamych dôkazov, sa podľa žalovaného nezakladá na pravde. Trestné stíhanie K. E. nebolo primárnou skutočnosťou, na základe ktorej daňové orgány vyhodnotili svoje zistenia. Doklady, ktoré predložil žalobca, sa vo svetle zistení správcu dane stali nedôveryhodnými. Správcovi dane nebolo žalobcom a ani následným preverovaním preukázané pôvod nafty, vykonávanie ekonomickej činnosti u deklarovného dodávateľa nafty L I B E N Z, s.r.o., deklarovný dodávateľ nebol registrovaný na Colnom úrade Košice na spotrebnej dani, nemal povolenie na obchodovanie s PHM, nebola preukázaná existencia splnomocnenia pre K. E. na konanie v mene spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. (nebol predložený originál, plnomocnenstvo nebolo predložené k registrácii správcovi dane), platby, ktoré mali byť zaplatené spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. boli poukazované na bankový účet, ktorého majiteľom nebola táto spoločnosť, ale personálne prepojená spoločnosť LIG-OIL s.r.o., spoločnosť L I B E N Z, s.r.o., ktorá mala motorovú naftu dodávať nepreukázala, že disponovala personálnymi, materiálno-technickými a finančnými prostriedkami na uskutočnenie deklarovných dodávok, neboli k dispozícii účtovné a daňové doklady a ani nebola potvrdená ich existencia, tvrdenia bývalého a súčasného konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. sú protirečivé a nevierohodné, pričom tento nemal žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti, ani mu neboli odovzdané žiadne doklady. Všetky tieto zistenia podľa žalovaného vzbudzujú pochybnosti o dodaní motorovej nafty žalobcovi dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. Žalovaný poukázal tiež na to, že F. bol konateľom spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. od 18.11.2010. Žalobca o zmene konateľa u dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. nevedel a v rámci obchodov mal vychádzať len z fotokópie splnomocnenia udeleného pre K. E. na zastupovanie spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. Aj keď spoločnosť EUROTRANS KOŠICE s.r.o. nebola priamym dodávateľom pre žalobcu, ale už na základe vyjadrení samotného žalobcu mala táto spoločnosť zabezpečovať prepravu motorovej nafty od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. žalobcovi, čo však nebolo preukázané dokazovaním správcu dane v spoločnosti EUROTRANS KOŠICE s.r.o., u dodávateľa žalobcu L I B E N Z, s.r.o. a ani samotným žalobcom. Žalobca disponoval len dodávateľskými faktúrami, ktoré mali zároveň slúžiť aj ako dodacie listy, pričom tieto neobsahujú žiadne informácie o preprave, použitých dopravných prostriedkoch a osobách, ktoré odovzdali a prebrali motorovú naftu. Z uvedených skutočností vyplýva, že žalobca mohol v prípade obchodných vzťahov so spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. vedieť, že sa svojím konaním podieľa na podvodnom konaní.

49. Podľa žalovaného ani na základe údajov z elektronického mýtného systému nedošlo k preukázaniu dodania motorovej nafty od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. žalobcovi, a to vzhľadom k tomu, že faktúry predložené žalobcom, ktoré mali slúžiť aj ako dodacie listy neobsahovali žiadne údaje o preprave, vodičoch a dopravných prostriedkoch a navyše podľa údajov z elektronického mýtného systému sa pohyb motorových vozidiel nezhodoval s dátumom dodania motorovej nafty podľa predložených faktúr. V tejto súvislosti poukázal žalovaný na to, že v rámci pojednávania dňa 15.02.2017 žalobca uviedol, že neplatil za dopravu, platil len za naftu. Svedok K. E. v rámci toho istého pojednávania však uviedol, že nafta bola predávaná v cene, ktorá zahŕňala aj prepravu. Tvrdenia žalobcu a K. E. sú teda aj ohľadne fakturácie protichodné. Rovnako sú protichodné tvrdenia žalobcu a K. E. vo veci dopravy, keď žalobca v rámci ústneho pojednávania pred správcom dane dňa 17.10.2014 do zápisnice uviedol, že nevie označiť vozidlá, mená vodičov a miesto nakladania nafty bol deklarovný Slovnaft. K. E. na pojednávaní súdu uviedol, že nafta bola uskladňovaná v Rožňave, odkiaľ mala byť prepravovaná cisternovými

vozidlami k žalobcovi a tiež aj iným odberateľom a v ten deň, keď vozidlo opustilo Rožňavu a išlo do Zvolena boli vystavené aj faktúry. Teda aj tvrdenia o miestach nakladania sú v tomto smere protirečivé.

50. K záznamom z mýtného systému predložených žalobcom, žalovaný tiež uviedol, že v prípade deklarovaných pohybov vozidiel nesedia trasy, nakoľko vozidlá sa mali pohybovať z Rožňavy - Jovic, kde mala byť nafta skladovaná a nakladaná. Žalobca ďalej deklaroval pohyb vozidiel, ktoré mala používať spoločnosť AUTOSPOL Rožňava, spol. s r.o. Ani v prípade vozidiel, ktorých pohyb bol zaznamenaný z Rožňavy - Jovic v smere do Zvolena nebolo preukázané, že tieto vozili motorový olej pre žalobcu, nakoľko z výpovede K. vyplýva, že motorová nafta mala byť dopravovaná aj do iných spoločností a zároveň z Rožňavy - Jovic mala byť motorová nafta prepravovaná aj pre spoločnosť LIG-OIL s.r.o., ktorá sídli v týchto priestoroch v Rožňave. Skutočnosti o pohybe vozidiel a preprave, na ktoré poukazuje žalobca nie je možné podľa žalovaného potvrdiť, pretože deklarovaná prepravná spoločnosť EUROTRANS KOŠICE s.r.o. nepredložila žiadne doklady k preprave a týmito dokladmi nedisponovali ani spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. a ani žalobca.

51. Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby bol napadnutý rozsudok správneho súdu potvrdený.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

53. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103466768/2016 z 08.07.2016, č. 103466916/2016 z 08.07.2016, č. 103466959/2016 z 08.07.2016, č. 103467057/2016 z 08.07.2016, č. 103467163/2016 z 08.07.2016, č. 103467244/2016 z 08.07.2016, č. 103467435/2016 z 08.07.2016, č. 103467486/2016 z 08.07.2016, č. 103467838/2016 z 08.07.2016, č. 103468012/2016 z 08.07.2016, č. 103468084/2016 z 08.07.2016 a č. 103468156/2016 z 08.07.2016.

54. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2011. Žalobca si za uvedené zdaňovacie obdobia uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o., Jovická cesta 1744, Rožňava, IČO: 36 181 421. V prejednávacom prípade správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. za úhradu dodávok motorovej nafty z dôvodu neunesenia dôkazného bremena žalobcom, že menovaná spoločnosť bola aj skutočným dodávateľom fakturovaného tovaru.

55. Predmetom sporu nebola materiálna existencia tovaru, ale pochybnosti správcu dane, či tento tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach.

56. Žalobcom predložené listinné dôkazy vyhodnotili daňové orgány len ako formálne, bez skutkovej podstaty, z ktorých nevyplýva, že by dodanie tovaru realizoval faktúrou deklarovaný dodávateľ.

57. Za skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia dodávateľskou spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. považovali správca dane a žalovaný nepreukázanie pôvodu nafty a vykonávania ekonomickej činnosti dodávateľom L I B E N Z, s.r.o., skutočnosť, že spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. nebola registrovaná na Colnom úrade Košice na spotrebnej dani a nemala povolenie na obchodovanie s PHM, nepreukázanie existencie originálu splnomocnenia pre K. E. na konanie v mene spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., skutočnosť, že platby boli poukazované na bankový účet, ktorého majiteľom nebola spoločnosť L I B E N Z, s.r.o., ale personálne prepojená spoločnosť LIG-OIL s.r.o., nepreukázanie personálnych, materiálno-technických a finančných prostriedkov spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. na uskutočnenie

deklarovaných dodávok, skutočnosť, že neboli k dispozícii účtovné a daňové doklady spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. a nebola potvrdená ani ich existencia a protichodnosť tvrdení bývalého a súčasného konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o.

58. Kasačný súd dospel k záveru, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniiteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, keď práve dodávateľ nevie preukázať pôvod tovaru a jeho reálne dodanie žalobcovi, svoje personálne, materiálno-technické a finančné prostriedky na uskutočnenie deklarovaných dodávok a svoju účtovnú a daňovú dokumentáciu, pričom ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu.

59. Rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v § 24 ods. 1 daňového poriadku.

60. 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.

61. Správca dane a žalovaný tvrdili porušenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH žalobcom.

62. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

63. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku a z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

64. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

65. Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa resp. jeho subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen),

C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

66. Kasačný súd preto dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správcu dane.

67. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti z dôvodu preverovania žalobcovho dodávateľa, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv.

Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. Existencia účtovných dokladov na strane dodávateľov resp. subdodávateľov je vecou týchto daňových subjektov a jej absencia alebo neúplnosť nemôže byť pričítaná v neprospech žalobcu (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžfk/2/2017 z 18.09.2017).

68. V danom prípade tak správca dane a tiež žalovaný pričítali žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

69. Pokiaľ žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukazoval na nevedomosť žalobcu o zmene konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. a tiež na skutočnosť, že v rámci obchodov mal žalobca vychádzať len z fotokópie splnomocnenia udeleného pre K. E. na zastupovanie spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., tieto podľa kasačného súdu samy o sebe nepreukazujú, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

70. Rovnako skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

71. Kasačný súd za danej situácie dospel k záveru, že správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona o DPH nevyplývajú. Správne orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivo v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami. Je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, ale tieto aj náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom zistenia skutkového stavu veci. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že dôkazný postup je potrebné vyčerpávajúčim spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom odôvodniť. V odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. V rozhodnutí sa spravida, pokiaľ ide o skutkovú stránku, najprv uvedie podstata veci, a potom nasleduje rozbor dôkazov a ostatných podkladov rozhodnutia. V odôvodnení je nutné reagovať na prípadné pripomienky a návrhy účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa aj s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Potom by mali byť uvedené závery o tom, ktoré skutočnosti sú vzaté za nepochybne zistené. Následne sa posúdi právny význam týchto skutočností a vysloví sa úsudok o predmete konania.

72. Na základe uvedeného kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

73. Žalovaný, viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP), sa v ďalšom konaní náležite vecne vysporiada s námietkami žalobcu vznesenými v tomto konaní, rešpektujúc príslušné procesnoprávne a hmotnoprávne predpisy znova vo veci rozhodne tak, aby jeho rozhodnutie zodpovedalo zákonu vrátane riadneho odôvodnenia.

74. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi (žalobcovi) priznal proti neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde. O výške náhrady trov konania na krajskom súde a kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

75. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9

veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.