

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/78/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6019200668  
Dátum vydania rozhodnutia: 01.06.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6019200668.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: GEOSTAV DETVA s.r.o., Piešť I. 274, Detva, právne zastúpený: Advokátska kancelária Krnáč s.r.o., Horná 65A, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/263/2019-66 zo dňa 20. mája 2020, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“, alebo „správny súd“) podľa §190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016 a rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej aj ako „daňový úrad“, „správca dane“) č. 103313651/2016 zo dňa 09. júna 2016. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel dane v sume 7.467,- € za zdaňovacie obdobie júl 2011. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), § 168 SSP a o trovách kasačného konania podľa § 467 ods. 1 SSP.

2. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, a po opätovnom preskúmaní veci v súlade s § 469 SSP (viazaný právnym názorom kasačného súdu) dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná a preto ju zamietol. Krajský súd vec opätovne prejednal v súlade s § 107 ods. 2 SSP bez nariadenia pojednávania, pretože ústne pojednávanie sa pred vydaním rozsudku sp. zn. 24S/144/2016-148 z 31. októbra 2017

uskutočnilo a jeho opakované nariadenie si nevyžadoval ani iný dôvod podľa § 107 ods. 1 SSP. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli a webovej stránke súdu dňa 14. mája 2020. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli súdu dňa 20. mája 2020 (§ 137 ods. 3 SSP).

3. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného a z prvostupňového rozhodnutia správcu dane krajský súd zistil, že orgány verejnej správy svoje rozhodnutia založili na zistení, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH, nakoľko nebolo preukázané dodanie tovaru - motorovej nafty žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúrach (L I B E N Z, s.r.o.), z ktorých si žalobca uplatnil nárok na odpočet. Krajský súd uviedol, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie majú podklad v daňovej kontrole za príslušné zdaňovacie obdobie. V rámci preverenia obchodných prípadov žalobcu realizovaných s dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal vznik nároku na odpočítanie DPH, nakoľko nebolo preukázané, že jeho dodávateľovi vznikla daňová povinnosť, a že služby dodal dodávateľ uvedený na faktúrach.

4. Námietku žalobcu, že správca dane použil neprimerane zaťažujúci a extenzívny výklad znášania dôkazného bremena na jeho úkor a jeho rozloženie nesprávne právne posúdil, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. S poukazom na ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) krajský súd uviedol, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, t.j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyššieho súdu SR“) sp. zn. 2SŽf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavného súdu SR“) sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011. Rovnako poukázal i na právne závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽfk/27/2018, 4SŽfk/34/2018, 4SŽfk/35/2018, 4SŽfk/36/2018, 4SŽfk/37/2018, 4SŽfk/38/2018, 4SŽfk/39/2018 zo dňa 08. októbra 2019, ktorým Najvyšší súd SR zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/144/2016-148 zo dňa 31. októbra 2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca pri daňovej kontrole predložil faktúry a k prevažnej časti z nich aj dodacie listy, svoje tvrdenia preukazoval výpoveďami konateľov žalobcu a Q. A. (bývalého konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o.), ktorí obchodné prípady dojednávajú. Preukazoval ich aj svedeckými výpoveďami osôb (zamestnancov žalobcu), ktoré mali byť účastné pri dovoze (odovzdaní) tovaru. Žalobca mal za to, že svoje dôkazné bremeno vyčerpал v zmysle právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2011 z 15. marca 2011. Podľa názoru krajského súdu, aby mohli byť tvrdené skutočnosti uvedené v predložených faktúrach akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie DPH a jeho verifikovateľnosti, tak ako to uzavrel žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

6. Krajský súd mal za to, že žalobca v žalobe neuviedol žiadny dôvod, ktorý by preukazoval, že skutkové a právne posúdenie veci žalovaným bolo urobené v rozpore s obsahom hodnotených listín, výpovedí osôb, resp. s obsahom na vec sa vzťahujúceho administratívneho spisu, alebo v rozpore s logickým myslením. Tvrdenia žalobcu, ktoré neboli podložené relevantnými dôkazmi alebo podkladmi, tak predstavujú len vyjadrenie jeho nesúhlasu so závermi žalovaného, čo nestačí na to, aby mohol správny súd dospieť k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné. Bývalý konateľ spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. Q. A. tvrdil, že spoločnosť vyvíjala ekonomickú činnosť - obchodovanie s minerálnymi olejmi, pričom si nepamätal jej dodávateľov ani odberateľov a všetky účtovné doklady odovzdal novému konateľovi p. Q., ktorý mu udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti. V roku 2011 dodával žalobcovi motorovú naftu v mene spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., pričom nevedel či všetky predložené faktúry vystavil on. Naftu dodával na základe telefonickej objednávky konateľa žalobcu p. C. v cisternách spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o., ktorá bola prečerpaná do nadzemnej nádrže vo Vigľaši. Dodacie listy vystavoval on osobne. Dodávateľ, ktorého si nepamätal, dodával motorovú naftu

spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. na adrese Jovická cesta 1799, Rožňava, kde boli parkované aj vozidlá spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o. Nafta bola skladovaná v nadzemnej nádrži v objeme 600 000 litrov. Spôsob úhrady za dodanie motorovej nafty žalobcovi bol dohodnutý cez účet spoločnosti LIG-OIL, s.r.o., nakoľko spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. mala blokovaný účet. Následne spoločnosť LIG-OIL, s.r.o. v hotovosti odovzdala finančné prostriedky spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., pričom neuviedol ako toto odovzdanie prebehlo. Daňové priznania boli podľa neho podané a daň riadne priznaná. Svedok E. Q. nevedel nič o činnosti spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., nemal daňové a účtovné doklady spoločnosti, nevystavoval faktúry, nijako neparticipoval na obchodoch so žalobcom, nevedel nič o zmluvách, objednávkach, o tom, od koho bola motorová nafta nadobudnutá, o spôsobe jej skladovania, dopravy a mieste dodania, o úhradách za prepravu. Nevedel sa vyjadriť ani k úhradám za dodanie nafty o čom nemal žiadne doklady a nevedel, či spoločnosť udelila splnomocnenie na zastupovanie tretej osobe. Preverovaním v spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o. sa nepreukázala preprava motorovej nafty pre spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. žalobcovi, nakoľko ani v tomto prípade okrem tvrdenia Q. A.S. neboli predložené žiadne účtovné podklady.

7. Z obsahu administratívneho spisu krajskému súdu vyplynulo, že nie je zrejmé kto, komu, kedy, ako a či vôbec peniaze (finančné prostriedky za dodanie motorovej nafty žalobcovi zaplatené na účet spoločnosti LIG-OIL, s.r.o.) odovzdal a kto ich prevzal, vzhľadom na to, že konateľom spoločnosti LIG-OIL, s.r.o. a disponentom s jej účtom bol Q. A., ktorý súčasne vystupoval v mene spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. a bol jej predchádzajúcim jediným spoločníkom a konateľom, ako aj zabezpečoval dopravu v mene spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o. (doprava motorovej nafty touto spoločnosťou žalobcovi pre spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. ako dodávateľa motorovej nafty následným preverovaním nebola osvedčená), kde robil v tom čase vedúceho dopravy, pričom následný (od 26. novembra 2010) jediný spoločník a konateľ spoločnosti E. Q., ktorý nemal žiadnu vedomosť o obsahu a rozsahu zodpovednosti a úloh kladených zákonom na štatutárny orgán obchodnej spoločnosti, o prijatých platbách, o ktorých neexistujú žiadne preukazujúce doklady, ani o podnikateľskej činnosti spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., ktorej vlastnícky, nájomný alebo iný užívateľský vzťah k jej sídlu nebol zistený, nič nevedel. Na základe skutočností zistených pri daňovej kontrole a v rámci vyrubovacieho konania krajský súd súhlasil so správcom dane a žalovaným, že v dôsledku uvedených rozporov sú namieste pochybnosti o konaní v dobrej viere.

8. Krajský súd nevyhovel návrhu žalobcu na vykonanie dokazovania oboznámením sa s daňovými pohľadávkami správcu dane voči spoločnostiam L I B E N Z s.r.o., LIG- OIL s.r.o., so spisom vedeným na Okresnom súde Košice I. pod sp. zn. 31K/81/2014 ako aj s Úradným záznamom č. 103219711/2016, nevykonal dokazovanie fotografickými snímkami vyhotovenými žalobcom z internetovej stránky Google mapy a nevyhovel ani návrhu, aby zabezpečil od orgánov činných v trestnom konaní uznesenie o vznesení obvinenia Q. A.. Krajský súd považoval za nadbytočné opakované vypočutie Q. A. ako svedka na tie isté otázky, ktoré už boli predmetom jeho výsluchu vykonaného správcom dane (opakovane) v daňovom konaní, k čomu uviedol, že nie je úlohou správneho súdu, aby dopĺňoval dokazovanie za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre posúdenie splnenia podmienok na odpočet DPH, čím by nahrádzal činnosť orgánu verejnej správy.

9. Krajský súd konštatoval, že žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný na dvojstranných obchodných vzťahoch so svojim dodávateľom, ktorých dostatočné preukázanie bol spôsobilý zaistiť, nakoľko ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom DPH, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na odpočet DPH preukázať. Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe určitého zdaniteľného plnenia zabezpečil dostatok podkladov (nielen faktúry, ktoré majú obmedzené náležitosti) slúžiacich na osvedčenie, že plnenie (dodanie tovaru alebo služby) bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako to vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade si nárok uplatní. Krajský súd mal za to, že žalovaný nepreniesol zodpovednosť spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. a jej subdodávateľov na žalobcu, naopak sám žalobca predložil na preukázanie splnenia podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane doklady od spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., pričom údaje v nich uvedené sa preverovaním nepodarilo preukázať. V tejto súvislosti krajský

súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/14/2016, podľa ktorého „fakt, že dodávateľská spoločnosť či iné subjekty v obchodnom reťazci vrátane účtovníctva a iných dokladov sa dostali do rúk nekontaktných osôb, pôsobi teraz na ťarchu žalobcu, aj keď ho priamo nezavinil. Nemožnosť preveriť uskutočnenie predmetných plnení u dodávateľov, resp. subdodávateľov žalobcu, a to v dôsledku prevodu obchodných podielov a výmeny konateľov v týchto spoločnostiach, totiž sťažila dôkaznú situáciu žalobcovi, nie správcom dane, ktorý na základe vyššie opísaných zistení oprávnene spochybnil reálnosť deklarovaných plnení“. Krajský súd v tejto súvislosti dodal, že skutočnosť, že účtovné doklady spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. sa počas daňovej kontroly nepodarilo zabezpečiť stavajú túto spoločnosť do postavenia obdobného nekontaktného žalobcu.

10. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného (a z rozhodnutia správca dane) podľa názoru krajského súdu vyplýva, ktoré skutočnosti správca dane zistil a akým spôsobom ich vyhodnotil. K žalobným bodom správnej žaloby, že daňová kontrola a následne vyrubovacie konanie neboli správcom dane vykonané v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie ich účelu, že žalovaný hodnotil všetky podklady vrátane výsledkov preverovania jednostranne v neprospech žalobcu, nesprávne alebo nedostatočne, resp. sa s námietkami žalobcu dôsledne nevysporiadal, že správca dane a žalovaný konali v rozpore so základnými zásadami správy daní a nedbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu, krajský súd konštatoval, že sú len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením správca dane a žalovaného a sami o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Krajský súd podotkol, že súdny prieskum zákonnosti správneho rozhodnutia je ovládaný dispozičnou zásadou. Nakoľko žalobca v žalobných bodoch dostatočne nekonkretizoval v čom sa žalovaný mýlil, alebo v čom sú jeho úvahy v rozpore so zákonom alebo s logickým uvažovaním, resp. konštatoval skutočnosť, na ktorých napadnuté rozhodnutie založené nebolo, v rámci preskúmania napadnutého rozhodnutia v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe tak, ako bola žalobcom sformulovaná, nemohol krajský súd týmto žalobným bodom vyhovieť.

11. K námietke týkajúcej sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov krajský súd poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/1/2009 a dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie žalovaného obsahuje zákonom stanovené náležitosti. Nestotožnenie sa žalobcu s právnou argumentáciou žalovaného, resp. s jeho právnym posúdením založeným na odlišných názoroch, si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov.

12. Žalobca poukázal vo svojej žalobe na judikatúru Súdneho dvora EU, napríklad na rozsudky C-277/14 PPUH Stehcemp, C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C- 484/03 Bond House Systems C-285/11, Bonik, C-80/11, Mahagében a Dávid, C-78/12, C- 643/11 a iné a z nej vyplývajúcu judikatúru Najvyššieho súdu SR. K uvedeným rozhodnutiam krajský súd uviedol, že v danom prípade daňové orgány svoje rozhodnutia (v súlade so záverom najvyššieho súdu) nezaložili na konštatovaní, že došlo k daňovému podvodu, resp. zneužitíu práva, ale na konštatovaní, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a žalobca tým nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH.

13. Krajský súd považoval za nedôvodné námietky žalobcu, týkajúce sa väd konania, resp. procesného pochybenia správca dane (i žalovaného). K námietke, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva žalobcu upraveného v § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku (právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní dňa 18. novembra 2013, z ktorého bola vyhotovená zápisnica č. 9701402/5121522/2013), krajský súd uviedol, že predmetná zápisnica bola spísaná Daňovým úradom Prešov ako príslušným správcom dane pri výkone daňovej kontroly v spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., kde bol E. Q. vypočutý, resp. sa vyjadroval ako konateľ kontrolovaného daňového subjektu. Ďalej konštatoval, že správca dane v priebehu vyrubovacieho konania oboznámil žalobcu s výsledkami zistení vyplývajúcimi z predmetnej zápisnice o výsluchu a dňa 07. apríla 2014 opätovne vypočul E. Q. ako svedka za účasti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, kde mu bolo umožnené klásť svedkovi otázky, čo aj využil.

14. Námietku žalobcu, že správca dane nepostupoval v súlade s daňovým poriadkom, keď žalobcovi doručil v jednej obálke dve prvostupňové rozhodnutia správca dane za rôzne zdaňovacie obdobia, čím

mu mal znemožniť počítanie zákonných lehôt na podanie odvolania, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Za nedôvodnú považoval krajský súd tiež námietku žalobcu smerujúcu k dĺžke trvania vyrubovacieho konania a ním tvrdeného vydania rozhodnutí v rozpore s § 65 ods. 1 daňového poriadku.

15. Za dôvodnú považoval krajský súd námietku, že žalobca si z dôvodu bankového tajomstva nemohol preveriť a zistiť komu patrilo číslo účtu uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou L I B E N Z, s.r.o. Táto skutočnosť však podľa názoru krajského súdu nemá za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia ako celku, nakoľko z jeho celkového kontextu je zrejmé na čom žalovaný založil svoje závery, ktoré odôvodnil, pričom tento fakt netvoril pre jeho rozhodnutie rozhodujúcu skutočnosť.

2.

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. e), f), g), h) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov kasačného konania vo výške 100%, alternatívne, aby zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná žalobcovi nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom a kasačnom súde.

17. Žalobca mal za to, že rozsudok je nesprávny, arbitrárny a v rozpore so zákonnou úpravou, pretože krajský súd sa dôkladne neoboznámil s existujúcim stavom veci, vykonané dôkazy nevyhodnotil v súlade s procesnými zásadami, t. j. každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a preto nemohli byť v rámci konania jednoznačne preukázané skutočnosti vyplývajúce z odôvodnenia rozsudku.

18. Poukazujúc na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 479/2013 z 25. novembra 2014 žalobca namietal, že vo veci rozhodoval nesprávne obsadený krajský súd, keďže počas konania, došlo k zmene zloženia senátu krajského súdu, ako aj k zmene predsedu senátu, keď sudcu JUDr. Jozefa Zlochu nahradil sudca JUDr. Peter Molčan, pričom na základe uvedenej personálnej zmeny v zložení senátu vo veci nerozhodoval senát v takom istom zložení ako v čase pridelenia veci. S poukazom na uvedené považoval konanie Krajského súdu v Banskej Bystrici za rozporné s Ústavou SR ako aj s ustanoveniami Správneho súdneho poriadku, pretože týmto konaním správneho súdu bol žalobca odňatý svojmu zákonnému sudcovi. Žalobca namietal, že o zmene v zložení senátu Krajského súdu v Banskej Bystrici nebol žiadnym spôsobom informovaný, dozvedel sa o nej len z vypracovaného rozsudku krajského súdu. Žalobcovi taktiež nebolo zrejmé, prečo došlo k zmene spisovej značky, pod ktorou bolo pôvodne vedené konanie na Krajskom súde v Banskej Bystrici, pretože k zmene spisovej značky a prideleniu značky novej nie je žiadny dôvod a uvedený stav spôsobuje v predmetnej veci značnú neprehľadnosť.

19. Žalobca ďalej uviedol, že v bode 116. žaloby požiadal „správny súd, aby ho upovedomil o mieste a čase pojednávania nariadeného v prejednávanej veci, alebo verejného vyhlásenia rozsudku elektronickou formou, na emailovú adresu krnac&krnac. eu." Dňa 10. júna 2020 bol právnenému zástupcovi žalobcu doručený rozsudok zo dňa 20. mája 2020, ktorým krajský súd bez nariadenia pojednávania vo veci rozhodol. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli súdu dňa 20. mája 2020. Podľa názoru žalobcu, krajský súd neinformovaním žalobcu o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku postupoval v rozpore s ustanovením § 219 ods. 3 CSP, pričom týmto konaním znemožnil žalobcovi, aby sa zúčastnil verejného vyhlásenia rozsudku a uskutočňoval súvisiace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

20. Žalobca taktiež namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/38/2017 z 19. júna 2019. Žalobca ako daňový subjekt disponoval existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno, ako aj dôkaznú núdzu správca dane. Žalobca namietal, že v danom prípade tak správca dane, žalovaný ako aj

krajský súd v rozsudku nedôvodne pričítali žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili dôkazné bremeno žalobcu. Žalobca uviedol, že reálny obsah faktúr preukázal pred daňovými orgánmi aj inými dôkazmi. Nesúhlasil s konštatovaním krajského súdu, že ide o nedôvodné dôkazy a nemožno ich zohľadňovať a mal za to, že je absolútne neprípustné a právne neudržateľné, aby krajský súd takto determinoval možnosť žalobcu preukázať svoje tvrdenia v rámci konania.

21. Žalobca ďalej namietal, že krajský súd porušil svoje povinnosti aj tým, že sa absolútne nevyrovnal so zásadnými a rozhodujúcimi argumentami žalobcu, ktoré nepochybne majú podstatný vplyv na rozhodnutie vo veci samej, nakoľko z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé ako sa krajský súd vysporiadal s argumentáciou žalobcu uvedenou vo vyjadrení žalobcu k žalobe a odkladnému účinku žaloby zo dňa 26. mája 2017. Uviedol, že v predmetnom vyjadrení preukázal správne súdu, že žalovaný si v rozpore so zásadou neutrality DPH, proporcionality DPH a legitímnej dôvery uplatňuje daňové pohľadávky duplicitne nielen u žalobcu, ale aj voči spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. Žalobca mal za to, že pokiaľ krajský súd neprihliadol na podstatné skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu uvádzané samotným žalovaným v Úradnom zázname číslo: 103219711/2016 zo dňa 26. júna 2016, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

22. Podľa názoru žalobcu je nepochopiteľné tvrdenie žalovaného, prevzaté krajským súdom, že spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti, nepreukázala ani to, že disponovala vhodnými materiálno - technickými, finančným a personálnymi prostriedkami na uskutočňovanie deklarovaných dodávok motorovej nafty. Uvedené tvrdenia žalovaného sú podľa názoru žalobcu v priamom rozpore so skutočnosťami nepochybne známymi žalovanému a správcovi dane z ich činnosti. Žalobca poukázal i na uznesenie Okresného súdu Košice I. sp. zn. 31K/81/2014 zo dňa 15. mája 2015, z ktorého vyplýva, že na základe návrhu Slovenskej republiky - Daňový úrad Košice, bol na majetok spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. vyhlásený konkurz. Skutočnosti vyplývajúce z odôvodnenia predmetného uznesenia, podľa názoru žalobcu priamo vyvracajú tvrdenia deklarované správcom dane a žalovaným, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti v posudzovanom období a nepreukázala ani to, že disponovala vhodnými materiálno - technickými zabezpečením. Žalobca mal za to, že o všetkých týchto uvádzaných skutočnostiach má žalovaný z výkonu svojej činnosti priame poznatky, avšak účelovo a v rozpore s právnymi predpismi tieto neobjektívne „využíva“ len vo svoj prospech, aby sa dopracoval k úhrade finančných prostriedkov.

3.

23. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť a kasačnú sťažnosť zamietnuť. Mal za to, že krajský súd sa v rozsudku vysporiadal so všetkými dôvodmi podanej žaloby žalobcu. Uviedol, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a rovnako aj krajský súd v odôvodnení rozsudku podrobne opísali zistenia správcu dane z vykonanej daňovej kontroly a dôkazné prostriedky, z ktorých boli jednotlivé skutočnosti zistené, ako aj skutočnosti, ktoré z týchto dôkazov zistili a na základe ktorých dospel správca dane k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane. V odôvodnení rozhodnutia sú uvedené skutočnosti, prečo doklady predkladané žalobcom počas daňovej kontroly boli spochybnené a prečo vzhľadom na skutočnosti zistené ich následnou verifikáciou správcom dane nepostačujú na vyvodenie záveru, že boli splnené podmienky na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa L I B E N Z, s.r.o.

24. Žalobca vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného považoval prezentovanú obranu žalovaného, ako aj všetky ním uvádzané tvrdenia a skutočnosti za účelové a tendenčné vykladané. Skutkové tvrdenia uvádzané žalovaným sú, podľa názoru žalobcu, nenáležité prispôbované skutkovým potrebám žalovaného tak, aby na základe nepodložených, z ničoho nevyplývajúcich tvrdení, ktoré sú len hodnotiacim úsudkom správcu dane, resp. žalovaného, odôvodňovali žalovaným deklarovanú zákonnosť spochybňovaných rozhodnutí. Žalobca sa pridržiaval všetkých svojich doterajších tvrdení a právne relevantných dôvodov vymedzených v kasačnej sťažnosti, na ktoré žalovaný vo svojom vyjadrení žiadnym relevantným spôsobom nereflektoval.

4.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

26. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP 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.

28. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

29. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

30. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2011. Daňovou kontrolou správca dane preveril skutočnosti pre správne určenie dane na podklade daňových priznaní za zdaňovacie obdobie január až december 2011, v ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu L I B E N Z, s.r.o., za dodania tovaru - motorovej nafty. Na základe dokazovania, vykonaného počas daňovej kontroly, správca dane zistil, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z predložených faktúr, nakoľko bolo zistené, že nedošlo k dodaniu tovaru - motorovej nafty deklarovanej dodávateľom L I B E N Z, s.r.o., čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

31. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dňa 11. júna 2014 protokol č. 9614401/5/2696230/2014/Sed, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 17. júna 2014. Žalobca sa k protokolu písomne vyjadril podaním, doručenom správcovi dane dňa 08. júla 2014, v ktorom podal návrhy na doplnenie dokazovania. Po vykonaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2011 rozhodnutiami č.103313651/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie júl 2011), č. 103313483/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie jún 2011), č.103313304/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie máj 2011), č.103313055/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie apríl 2011), č.103312865/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie marec 2011), č.103312700/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie február 2011), č.103312492/2016 zo dňa 09. júna 2016 (za zdaňovacie obdobie január 2011).

32. V rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že za zdaňovacie obdobie júl 2011 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 7.467,- € z dodávateľských faktúr:

- č. 06/07/11/02 (int. č. 11150618), dodanie 6. júla 2011, základ dane 4.750 - €, DPH 950, - €, celková suma 5.700,- €,

- č. 11/07/11/02 (int. č. 11150721), dodanie 11. júla 2011, základ dane 8.835,- €, DPH 1.767,- €, celková suma 10.602,- €,

- č. 11/07/11/01 (int. č. 11150786), dodanie 11. júla 2011, základ dane 6.650,- €, DPH 1.330,- €, celková suma 7.980,- €,

- č. 25/07/11/02 (int. č. 11150787), dodanie 25. júla 2011, základ dane 7.600,- €, DPH 1.520,- €, celková suma 9.120,- €,
- č. 29/07/11/02 (int. č. 11150788), dodanie 29. júla 2011, základ dane 9.500,- €, DPH 1.900,- €, celková suma 11.400,- €.

33. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly preveroval predmetné dodávateľské faktúry a dospel k záveru, že v kontrolovanom zdaňovacom období nebolo u dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti. Štatutárny orgán spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. v čase realizácie zdaniteľných plnení nemal vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými by spoločnosť napĺňala definíciu pojmu podnikania a preverované transakcie niesli prvky zneužívajúceho konania za účelom získania daňovej výhody. Správca dane dospel k záveru, že k dodaniu motorovej nafty týmto dodávateľom nedošlo a ani nemohlo dôjsť. Bývalý konateľ spoločnosti LIBENZ, s.r.o. Tibor Ligárt uviedol, že k uvedeným transakciám nemá doklady a nevie ich predložiť, nakoľko ich odovzdal novému konateľovi. Fyzické odovzdanie týchto dokladov však nepreukázal. Rovnako nebolo preukázané, že spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. motorovú naftu nadobudla a následne aj dodala žalobcovi, bývalý konateľ nevedel uviesť žiadneho dodávateľa motorovej nafty. Nevedel preukázať uskladnenie tovaru ani nájomnú zmluvu s Fondom národného majetku. 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 pohonnými hmotami. Nebola preukázaná reálna existencia plnomocenstva pre Tibora Ligárta na konanie v mene spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., nakoľko neexistoval originál a plnomocenstvo nebolo predložené k registrácii správcovi dane. Platby, ktoré mali byť zaplatené spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., boli poukazované na účet personálne prepojenej spoločnosti LIG-OIL, s.r.o. Spoločnosť LIBENZ, s.r.o. nepreukázala, že disponovala personálnymi, materiálno-technickými a finančnými prostriedkami na uskutočnenie deklarovaných dodávok, nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2011, neboli k dispozícii účtovné a daňové doklady a nebola potvrdená ani ich existencia. Tvrdenia bývalého a nového konateľa spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. boli protirečivé a nevierohodné, pričom konateľ spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. v preverovanom období nemal žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti a bývalý konateľ nedokázal predložiť žiadne dôkazy, ktorými by potvrdil svoje vyjadrenia.

34. Po vykonaní dokazovania v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vyrubil žalobcovi rozhodnutím č. 103313651/2016 zo dňa 09. júna 2016 rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 7.467,- €.

35. Na základe odvolania žalobcu žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

36. Žalobca sa všeobecnou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016 v konaní vedenom pôvodne pod sp. zn. 24S/144/2019. Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č.k. 24S/144/2016-140 zo dňa 03. októbra 2017 spojil podľa § 65 ods. 1 SSP na spoločné konanie veci žalobcu GEOSTAV DETVA s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo SR vedené pod sp. zn. 24S/144/2016, 24S/145/2016, 24S/146/2016, 24S/147/2016, 24S/148/2016, 24S/149/2016 a 24S/150/2016 s tým, že tieto boli ďalej vedené pod sp. zn. 24S/144/2016.

37. Krajský súd v Banskej Bystrici preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného a po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné, nakoľko napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Preto napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového orgánu verejnej správy s poukazom na § 191 ods. 1 písm. d) SSP rozsudkom sp. zn. 24S/144/2016-148 z 31. októbra 2017 zrušil rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016, č. 103867192016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016, č. 103867139 zo dňa 09. septembra 2016 a rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen č. 103313483/2016, č. 103313651/2016, č. 103313304/2016, č. 103313055/2016, č. 103312865/2016, č. 103312700/2016 a č. 103312492/2016 zo dňa 09. júna 2016 a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Rozsudok zo

dňa 31. októbra 2017 vydal senát Krajského súdu v Banskej Bystrici v zložení: JUDr. Jozef Zlocha, predseda senátu, JUDr. Alena Antalová, členka senátu, JUDr. Jana Novotná, členka senátu. Dňa 09. februára 2018 prijal k rozsudku krajský súd opravné uznesenie č. k. 24S/144/2016-175, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Novotnej a členov senátu JUDr. Aleny Antalovej a JUDr. Petra Molčana.

38. Proti rozsudku krajského súdu č.k. 24S/144/2016-148 zo dňa 31. októbra 2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 24S/144/2016-175 zo dňa 09. februára 2018 podal žalovaný kasačnú sťažnosť. Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 4Sžfk/27/2018 zo dňa 19. júna 2018 konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103867192/2016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016, č. 103867139/2016 zo dňa 09. septembra 2016, vedené na Najvyššom súde SR pôvodne pod spisovou značkou 4Sžfk/27/2018 vylúčil na samostatné konania. Rozsudkom sp.zn. 4Sžfk/27/2018, 4Sžfk/34/2018, 4Sžfk/35/2018, 4Sžfk/36/2018, 4Sžfk/37/2018, 4Sžfk/38/2018, 4Sžfk/39/2018 zo dňa 08. októbra 2019 kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Spisy boli Krajskému súdu v Banskej Bystrici doručené dňa 27. novembra 2019.

39. Kasačný súd z verejne prístupnej webovej stránky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky [www.justice.gov.sk](http://www.justice.gov.sk) zistil, že úplný Rozvrh práce Krajského súdu v Banskej Bystrici so zapracovaným Dodatkom č. 12, účinným od 01. novembra 2019 - bod 2.4 Osobitné ustanovenia pre pridelenie správnych vecí, konkrétne v bode 2.4.3 ustanovil: „Ak kasačný súd nerozhodne inak, po zrušení veci na základe kasačnej sťažnosti sa vec zapíše do súdneho registra tomu senátu alebo sudcovi, ktorý vo veci rozhodoval pred jej zrušením; vec sa vedie pod novou spisovou značkou a súvislosť s pôvodnou vecou sa vyznačí na spisovom obale a v súdnom registri, kde sa vyznačí aj výsledok konania o kasačnej sťažnosti. To isté platí, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozhodnutie krajského súdu a zrušil rozhodnutie správneho orgánu“. Na základe uvedeného dáva kasačný súd žalobcovi do pozornosti dôvod, prečo došlo k zmene spisovej značky, pod ktorou bolo pôvodne konanie na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedené.

40. K námietke žalobcu, že vo veci rozhodol nesprávne obsadený krajský súd, keďže počas konania došlo k zmene zloženia senátu správneho súdu, ako aj k zmene predsedu senátu, keď sudcu JUDr. Jozefa Zlochu nahradil sudca JUDr. Peter Molčan a týmto spôsobom Krajský súd v Banskej Bystrici v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon, kasačný súd uvádza, že z Dodatku č. 17 predsedu krajského súdu k Rozvrhu práce Krajského súdu v Banskej Bystrici na rok 2017 zo dňa 20. novembra 2017, zverejnenom na webovej stránke [www.justice.gov.sk](http://www.justice.gov.sk), konkrétne z bodu III. dodatku vyplýva skutočnosť, že JUDr. Jozef Zlocha je od 01. januára 2018 preložený do občianskoprávneho kolégia Krajského súdu v Banskej Bystrici. Podľa Rozvrhu práce Krajského súdu v Banskej Bystrici na rok 2018 je od 01. januára 2018 členom senátu 24S JUDr. Peter Molčan. Uvedená skutočnosť vyplýva i z opravného uznesenia č. k. 24S/144/2016-175 zo dňa 09. februára 2018 (k rozsudku krajského súdu č.k. 24S/144/2016-148 zo dňa 31. októbra 2017), ktoré vydal senát Krajského súdu v Banskej Bystrici zložený z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Jany Novotnej a JUDr. Petra Molčana. Opravné uznesenie bolo právnomu zástupcovi žalobcu doručené elektronicky do vlastných rúk dňa 02. apríla 2018,

41. Podľa § 3 ods. 3, 4 a 5 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch v platnom znení, zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávanej veci. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce. Rozsudok sa vyhlasuje v mene Slovenskej republiky a vždy verejne. Predpisy o konaní pred súdmi ustanovia spôsob verejného vyhlásenia rozsudkov.

42. Podľa § 7 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. krajské sudy konajú a rozhodujú v správnych veciach v prvom stupni, ak osobitný zákon neustanovuje inak

43. Podľa § 16 ods. 1 a 2 zákona č. 757/2004 Z.z. senát krajského súdu sa skladá z troch sudcov, z ktorých jeden je predsedom. Predseda senátu riadi a organizuje činnosť senátu. Ak má v senáte viac sudcov funkciu predsedu senátu, určí predsedu senátu, ktorý riadi a organizuje činnosť senátu, rozvrh práce. Každý predseda senátu má právo predsedieť senátu vo veci, ktorá mu bola pridelená ako spravodajcovi.

44. Kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok prijal dňa 20. mája 2020 senát Krajského súdu v Banskej Bystrici v zložení JUDr. Peter Molčan - predseda senátu, JUDr. Jana Novotná - členka senátu, JUDr. Alena Antalová - členka senátu, v súlade s Rozvrhom práce Krajského súdu v Banskej Bystrici na rok 2019 so zapracovaným Dodatkom č. 12, účinným od 01. novembra 2019, keď po zrušení rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/144/2016-175 zo dňa 09. februára 2018 Najvyšším súdom SR a vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie bola vec zapísaná dňa 28. novembra 2019 vec zapíše do súdneho registra senátu 24S a následne riadiacim predsedom senátu 24S pridelená predsedovi senátu JUDr. Petrovi Molčanovi ako sudcovi spravodajcovi.

45. K námietke žalobcu, že nebol o zmene v zložení senátu Krajského súdu v Banskej Bystrici žiadnym spôsobom informovaný, kasačný súd uvádza, že žiadne ustanovenie právneho predpisu neukladá súdu povinnosť oznamovať účastníkom konania zmeny v zložení senátu na základe zákonom predpokladaných a aprobovaných dôvodov. Naopak, účastníci konania a ich zástupcovia majú podľa § 81 ods. 1 SSP právo nahliadať do súdneho spisu a jeho príloh, robiť si z neho výpisy a odpisy alebo žiadať, aby im bol takýto výpis alebo odpis vydaný. Kasačný súd taktiež zdôrazňuje, že v zmysle § 50 ods. 4 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch je rozvrh práce spolu so stanoviskom sudcovskej rady verejne prístupný a každý má právo nazrieť do rozvrhu práce a robiť si z neho výpisy a odpisy. Z uvedených dôvodov vyhodnotil kasačný súd námietku žalobcu, že konaním krajského súdu bol odňatý svojmu zákonnému sudcovi a vo veci rozhodol nesprávne obsadený krajský súd, ako nedôvodnú. Kasačný súd zároveň dodáva, že o zmene v zložení senátu 24S sa žalobca dozvedel z opravného uznesenia č. k. 24S/144/2016-175 zo dňa 09. februára 2018, ktoré bolo právnenému zástupcovi žalobcu doručené elektronicky do vlastných rúk dňa 02. apríla 2018.

46. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal taktiež porušenie jeho práva na spravodlivý proces, ku ktorému malo dôjsť neinformovaním žalobcu o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku v zmysle ust. § 219 ods. 3 CSP, pričom v podanej žalobe o takýto spôsob oznámenia vyššie uvedených skutočností požiadal.

47. Podľa § 25 SSP ak tento zákon neustanovuje inak, použijú sa na konanie pred správnym súdom primerane ustanovenia prvej a druhej časti Civilného sporového poriadku okrem ustanovení o intervencii. Ak niektorá otázka nie je riešená ani v Civilnom sporovom poriadku, správny súd postupuje primerane podľa základných princípov konania tak, aby sa naplnil účel správneho súdnictva.

48. Podľa § 137 ods. 2 SSP rozsudok správny súd vyhlasuje vždy verejne a v mene Slovenskej republiky. Pritom uvedie výrok rozsudku spolu s odôvodnením a poučením o opravnom prostriedku.

49. Podľa § 137 ods. 3 SSP rozsudok sa vyhlasuje ústne, ak prebehlo vo veci pojednávanie a pri vyhlasovaní je prítomný aspoň jeden účastník konania, osoba zúčastnená na konaní alebo verejnosť. Ak sú pri vyhlasovaní rozsudku prítomní iba sudcovia a zapisovateľ, rozsudok správny súd vyhlási vyvesením skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní; deň vyhlásenia sa poznamená na písomnom vyhotovení.

50. Podľa § 137 ods. 4 SSP vo veciach, v ktorých správny súd rozhoduje rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania, oznámi miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke príslušného súdu v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením.

51. Kasačný súd dáva do pozornosti žalobcu, že Správny súdny poriadok je špeciálnym predpisom vo

vzťahu k Civilnému sporovému poriadku, ktorý má k nemu subsidiárnu povahu. Povinnosť odvolacieho súdu, oznámiť účastníkom konania miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami bola do 30. júna 2016 upravená v § 214 ods. 3 OSP. Konanie v správnom súdnictve je s účinnosťou od 01. júla 2016 upravené Správnym súdnym poriadkom, ktorý predchádzajúcu právnu úpravu neprebral. V danom prípade (keď krajský súd rozhodoval vo veci rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania) bolo v zmysle § 137 ods. 4 SSP povinnosťou krajského súdu oznámiť miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke súdu v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením. Oznam na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke príslušného súdu je tak minimálnym štandardom prijatým zákonodarcom pre riadne informovanie verejnosti a účastníkov konania o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku, pričom zo strany krajského súdu bola uvedená povinnosť splnená. K rozhodnutiam Najvyššieho súdu SR, na ktoré žalobca poukazoval v kasačnej sťažnosti kasačný súd uvádza, že tieto vychádzali z právnej úpravy konaní podľa Občianskeho súdneho poriadku a Civilného sporového poriadku, podľa ktorej mal súd zákonom upravenú povinnosť oznámiť miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku aj elektronickými prostriedkami.

52. Aj napriek žiadosti žalobcu o oznámenie času a miesta verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami, nepovažuje kasačný súd námietku žalobcu, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, za dôvodnú.

53. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/263/2019-66 zo dňa 20. mája 2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016 a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

54. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej „zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

55. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

56. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

57. 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.

58. 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 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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, 2)

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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

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

67. Podľa § 68 ods. 1 veta prvá daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

68. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6.

69. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

70. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

71. Kasačný súd už vo svojom rozsudku sp. zn. 4Sžfk/27/2018, 4Sžfk/34/2018, 4Sžfk/35/2018, 4Sžfk/36/2018, 4Sžfk/37/2018, 4Sžfk/38/2018, 4Sžfk/39/2018 zo dňa 08. októbra 2019 zdôraznil, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

72. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

73. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

74. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní

uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhladávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

75. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Pri výkone daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti.

76. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo spochybnenie použitia motorovej nafty v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že predmetný tovar bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom L I B E N Z, s.r.o. Správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o pôvode motorovej nafty, nakoľko bývalý konateľ Q. A. nevedel uviesť žiadneho dodávateľa. Tak isto nebolo preukázané uskladnenie a preprava motorovej nafty žalobcovi. V kontrolovanom zdaňovacom období nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti daňovým subjektom L I B E N Z, s.r.o., ktorý nesídlil na adrese uvedenej v obchodnom registri, so správcom dane nekomunikoval, nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti. Tvrdenie, že boli v r. 2012 odovzdané novému spoločníkovi a konateľovi E. Q. nebola potvrdená. Konateľ E. Q. nemal žiadnu vedomosť o činnosti spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. a o splnomocnení bývalého konateľa Q. A., ktorý mal spoločnosť zastupovať.

77. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2010: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo

veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

...,dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

Vzhľadom na spochybnenie realnosti dodania tovaru odberateľom deklarovanych zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaneho dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ

musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

78. Kasačný súd na základe uvedeného dodáva, že daňový subjekt je povinný viesť evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať obchodných partnerov tak, aby v ktoromkoľvek prípade mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Poukazujúc na závery Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/81/2013, kasačný súd opätovne uvádza, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu.

79. Priznanie práva na odpočítane dane musí byť nevyhnutne podmienené preukázaním, že deklarovaný dodávateľ mal právo disponovať s tovarom ako vlastník a že žalobca konal v dobrej viere, nakoľko v tomto prípade: po prvé, osoba, ktorá žiada odpočítanie DPH musí preukázať, že splnila požadované podmienky a po druhé, oprávnenému orgánu prislúcha vykonať v súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností, aby bolo možné určiť, či platiteľ môže uplatniť právo na odpočítanie dane na základe predmetných dodaní (pozri rozsudky ESD vo veci C-273/11 bod 53; C-285/11 bod 32; C-643/11 bod 57 alebo C-78/12 bod 37 a ďalšie).

80. V zmysle judikatúry ESD a zákona o DPH vyplýva, že nie je jedno či vlastníkom tovaru bol dodávateľ deklarovaný na faktúrach, alebo niekto iný, nakoľko dispozičné právo k tovaru je základným predpokladom pre vznik daňovej povinnosti a následného práva na odpočítanie dane (zásada „Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet“ uplatňujúca sa aj v súčasnom platnom práve, podľa ktorej nikto nemôže previesť na iného viac práv ako sám má). Pokiaľ žalobca kúpil tovar na účely podnikania nestačí, aby predložil dôkazy o tom, že dodávky boli uskutočnené, ale je nevyhnutné preukázať, že tovar bol skutočne dodaný osobou deklarovaného dodávateľa a zároveň, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru mala dispozičné právo (právo nakladať ako vlastník) tovaru, ktorý bol predmetom dodávky. Preto nie je v rozpore s daňovým poriadkom, zákonom o DPH a právom Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt v pozícii odberateľa uistil o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-439/04 Kittel).

81. Kasačný súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane, žalovaný i krajský súd nedôvodne pričítali žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili dôkazné bremeno žalobcu. Poukazujúc na argumentáciu krajského súdu, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 29. februára 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014).

82. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa kasačný súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že finančné orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom týkajúcim sa podvodného konania jeho dodávateľa, od žalobcu požadovali, aby dôkazne doložil splnenie formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktorých splnenie sám deklaroval. Práve táto skutočnosť bola rozhodujúcou pre záver správca dane o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorý správne považoval krajský súd za opodstatnený.

83. Námitku žalobcu týkajúcu sa odklonu rozsudku krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/38/2017 zo dňa 19. júna 2019, považoval senát kasačného súdu za neopodstatnenú. Pripomína, že dôvodom nepriznania odpočítania dane na vstupe bolo nepreukázanie, že tovar dodal žalobcovi deklarovaný dodávateľ a v daňovom konaní sa nezistilo nič, čo by svedčilo o akejkoľvek ekonomickej aktivite spoločnosť L I B E N Z, s.r.o. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila okrem iného v tom, že nepostačuje predložiť faktúru (a prípadne aj ďalšie doklady), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takejto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo uvádza rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje i na svoje skoršie rozsudky sp. zn. 4Sžfk/73/2018 z 3. decembra 2019 a sp. 6Sžfk/32/2018 z 13. februára 2020, týkajúce sa zdaniteľných obchodov dodávateľa L I B E N Z, s.r.o. a odberateľa WorldWood Slovakia s.r.o., Detva v roku 2011.

84. Žalobca taktiež uviedol, že vo svojom vyjadrení zo dňa 26. mája 2017 preukázal krajskému súdu, že žalovaný si v rozpore so zásadou neutralít DPH, proporcionality DPH a legitímnej dôvery uplatňuje daňové pohľadávky duplicitne nielen u žalobcu, ale aj voči spoločnosti L I B E N Z, s.r.o., čo vyplýva z Úradného záznamu číslo: 103219711/2016 zo dňa 26. mája 2016, ktorý je súčasťou administratívneho spisu. K uvedenej námietke kasačný súd uvádza, že vymáhanie daňovej povinnosti správcom dane od iného daňového subjektu, aj keď ide o rovnakú daň, za rovnaké zdaňovacie obdobie a v rovnakej výške, nemôže mať žiadny vplyv na daňovú povinnosť žalobcu, a teda ani na výrok rozhodnutia, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že daňová povinnosť každého daňového subjektu je predmetom samostatného posúdenia správcom dane podľa zákona, a preto ani určenie dane, ani jej vymáhanie správcom dane od konkrétneho daňového subjektu, nemôže mať za žiadnych okolností vplyv na daňovú povinnosť iného daňového subjektu.

85. Kasačný súd vo vzťahu k namietanému odôvodneniu krajského súdu konštatuje, že krajský súd v odôvodnení rozsudku sa dostatočne zaoberal pre konanie relevantnými námietkami a argumentmi, a preto nemožno rozhodnutie, v ktorom krajský súd nedal podrobnú odpoveď na žalobcom nastolené otázky, bez ďalšieho považovať za arbitrárne, nedostatočne odôvodnené či nezákonné. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu zodpovedá požiadavkám zakotveným v § 139 SSP.

86. Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o DPH nie je popretím ich zmyslu. Skutočnosť, že sa sťažovateľ s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

87. Napokon aj Európsky súd pre ľudské práva vo svojej judikatúre uvádza, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú; článok 6 ods. 1 dohovoru však nemožno chápať tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument, pričom odvolací súd sa pri zamietnutí odvolania môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia rozhodnutia nižšieho súdu (García Ruiz proti

Španielsku zo dňa 21.januára 1999, Van de Hurk proti Holandsku zo dňa 19.04.1994). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je potrebné posudzovať vždy so zreteľom na konkrétny prípad aj so zreteľom na charakter konania (správne súdnictvo), v ktorom bolo napadnuté rozhodnutie vydané (Ruiz Torija proti Španielsku zo dňa 09.12.1994).

88. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

7.

89. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

90. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.