

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: 6Sf/51/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100699  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 11. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100699.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej, v právnej veci žalobcu: AGAT SK, s.r.o., so sídlom Bratislavská 431/45, 010 01 Žilina, IČO: 44 297 114, zast.: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101848298/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101845244/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101847008/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101844893/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101848039/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101847313/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101847507/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101846813/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101845708/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101848512/2024 zo dňa 28.06.2024, č. 101847833/2024 zo dňa 28.06.2024 a č. 101848615/2024 zo dňa 28.06.2024, takto

### rozhodol:

- I. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101848298/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- II. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101845244/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- III. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847008/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- IV. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101844893/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- V. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101848039/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- VI. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847313/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- VII. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847507/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- VIII. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101846813/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- IX. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101845708/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.
- X. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101848512/2024 zo dňa 28.06.2024 zamieta.

XI. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847833/2024  
28.06.2024 zamieta.

zo dňa

XII. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101848615/2024  
dňa 28.06.2024 zamieta.

zo

XIII. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### o d ô v o d n e n i e :

#### Administratívne konania a napadnuté rozhodnutia

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2019. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 102549763/2022 zo dňa 14. 09. 2022 (ďalej len „protokol“), ktorého súčasťou bola výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v daňovej kontrole. V poradí prvými rozhodnutiami správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že hodnoverným spôsobom nepreukázal, že nakúpené tovary (pohonné látky) deklarované spornými výdavkovými pokladničnými dokladmi, boli žalobcom prijaté a použité na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení, t.j. nebola preukázaná priama a bezprostredná súvislosť s fakturovanými službami. Žalovaný v poradí prvé rozhodnutia správcu dane zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že správca dane v ďalšom konaní opakovane posúdi skutkový stav, prípadne doplní dokazovanie, veci znovu právne posúdi a vo veciach o deklarovanom nároku na odpočítanie dane rozhodne.

2. Následne správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie č. 100467576/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1.794,70 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 1“); č. 100467853/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 2.008,98 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 2“); č. 100468362/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 1.021,75 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 3“); č. 100469140/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 1.034,83 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 4“); č. 100470896/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 904,56 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 5“); č. 100471553/2024 z 01. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 1.902,59 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 6“); č. 100479654/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 795,08 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 7“); č. 100480604/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 1.045,19 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 8“); č. 100481525/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 368,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 9“); č. 100482394/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 1.257,33 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 10“); č. 100482728/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 693,18 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 11“) a č. 100483062/2024 z 02. 02. 2024, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 224,11 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 12“) (všetky označené rozhodnutia spolu ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“). Správca dane prvostupňovými rozhodnutiami opätovne neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že žalobcom a ani rozsiahlym dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že pohonné látky nadobudol tak, ako to deklaroval počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Správca dane uviedol, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a nebolo preukázané, keďže ide o vystavené zjednodušené daňové doklady, že tento tovar bol žalobcovi dodaný.

3. V odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správca dane na základe vykonaného dokazovania ustálil, že žalobca nemohol nakúpiť pohonné hmoty - motorovú naftu v hotovosti z nasledovných dôvodov:

- motorové vozidlá sa v čase nákupu nachádzali mimo územia Slovenskej republiky (podľa knihy jász zariadenia GPS, podľa výpisu z mýtneho systému a zo záznamov o prevádzke vozidla), prípadne sa nenachádzali na vymedzenom úseku ciest a na čerpacích staniciach, kde boli doklady o predaji pohonných hmôt vyhotovené; - v účtovníctve predložennom Colnému úradu Žilina žalobca uviedol iné zaúčtovanie výdavkových pokladničných dokladov (ďalej len „VPD“) o nákupe pohonných hmôt, správcovi dane – daňovému úradu predložil iné doklady; - žalobca nezahrnul do účtovníctva predloženého správcovi dane doklady o nákupe pohonných hmôt, o ktorých tvrdil Colnému úradu Žilina, že ich nakúpil, ale k výkonu daňovej kontroly DPH ich už správcovi dane nepredložil (doklady IB RENTAL, s.r.o.); - ostatné doklady uvedené na zozname predložennom Colnému úradu Žilina zaúčtoval podľa pokladničnej knihy pod inými výdavkovými pokladničnými dokladmi; - na záznamoch o prevádzke vozidiel (stasky) predložených Colnému úradu Žilina k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2019 neboli zaznamenané žiadne červené zápisy o nákupe pohonných hmôt, ktoré sa nachádzajú na záznamoch o prevádzke vozidiel predložených daňovému úradu ku kontrole za toto zdaňovacie obdobie; - je nereálne, aby motorová nafta v množstve uvedenom na doklade z registračnej pokladnice, ktorá mala byť nakúpená do barelov, bola aj skutočne prečerpaná do nádrže motorového vozidla v takom istom množstve na stotiny litra; - nebola predložená žiadna evidencia o tom, koľko pohonných hmôt bolo nakúpených do barelov a v akom množstve boli následne prečerpané do jednotlivých motorových vozidiel; - nebola predložená evidencia jász motorového vozidla A. XXXXX, na ktorom bola podľa žalobcu umiestnená tisícilitrová nádoba – barel, do ktorého mala byť motorová nafta nakupovaná, a to ani na základe viacerých výziev; - snímacím zariadením pre kontrolu elektronických diaľničných známk umiestnených na diaľniciach a rýchlostných cestách nebol v roku 2019 zaznamenaný výskyt motorového vozidla s evidenčným číslom A. XXXXX, i keď niektoré doklady z registračných pokladníc o nákupe motorovej nafty preukazujú, že boli vyhotovené práve na čerpacích staniciach nachádzajúcich sa v bezprostrednej blízkosti diaľnice; - žalobca upravoval údaje o nákupe motorovej nafty v účtovníctve.

4. Na základe odvolaní podaných žalobcom žalovaný rozhodnutiami vydanými dňa 28. 06. 2024 prvostupňové rozhodnutia potvrdil, a to prvostupňové rozhodnutie 1 rozhodnutím č. 101844893/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 1“), prvostupňové rozhodnutie 2 rozhodnutím č. 101845244/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 2“), prvostupňové rozhodnutie 3 rozhodnutím č. 101845708/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 3“), prvostupňové rozhodnutie 4 rozhodnutím č. 101846813/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 4“), prvostupňové rozhodnutie 5 rozhodnutím č. 101847008/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 5“), prvostupňové rozhodnutie 6 rozhodnutím č. 101847313/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 6“), prvostupňové rozhodnutie 7 rozhodnutím č. 101847507/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 7“), prvostupňové rozhodnutie 8 rozhodnutím č. 101847833/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 8“), prvostupňové rozhodnutie 9 rozhodnutím č. 101848039/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 9“), prvostupňové rozhodnutie 10 rozhodnutím č. 101848298/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 10“), prvostupňové rozhodnutie 11 rozhodnutím č. 101848512/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 11“), prvostupňové rozhodnutie 12 rozhodnutím č. 101848615/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 12“) (všetky označené rozhodnutia spolu ďalej len „napadnuté rozhodnutia“).

5. V odôvodneniach napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol, že z prvostupňových rozhodnutí vyplýva, že dôvodom zamietnutia práva na odpočítanie DPH bolo, že žalobca nepreukázal obstaranie pohonných hmôt zo sporných dokladov, ich prepravu, skladovanie, čerpanie a použitie. Žalovaný uviedol, že odpočítanie DPH je viazané na preukázanie vecných podmienok pre odpočítanie DPH uvedených v § 49 zákona o DPH a formálnych podmienok uvedených v ustanovení § 51 zákona o DPH. Z administratívneho spisu považoval žalovaný za nesporné, že správca dane vykonal dokazovanie zamerané na obstaranie a použitie motorovej nafty, resp. AdBlue. Vykonaným dokazovaním správca dane zistil, že vozidlo A. B., na ktorom sa vozili nakúpené pohonné hmoty do cisterny umiestnenej v priestoroch žalobcu, resp. z ktorého boli prečerpávané do kamiónov, nebolo zachytené na vymedzených úsekoch a rýchlostných cestách. Žalobca nepredložil správcovi dane evidenciu čerpania pohonných hmôt z dodávkovej cisterny, resp. vozidla A. XXXXX do motorových vozidiel, zápisy vodičov na záznamoch o prevádzke vozidiel, u ktorých boli podľa žalobcu obstarané pohonné hmoty spotrebované, sú neúplné, podľa záznamov z elektronického mýtneho systému sa motorové vozidlá, do ktorých mali byť podľa záznamov žalobcu pohonné hmoty načerpané, nenachádzali na území SR alebo sa nenachádzali na vymedzenom úseku ciest. Doplneným dokazovaním vo vyrubovacom konaní správca dane zistil, že žalobca predkladal Colnému úradu Žilina k výkonu daňovej kontroly, ktorá bola zameraná na preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie spotrebnej dane

z minerálneho oleja podľa zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov pozmenené doklady, ako boli doklady predložené správcovi dane k výkonu daňovej kontroly. Zistená bola skutočnosť, že o niektorých dokladoch vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, účtovali iné daňové subjekty - IB RENTAL, s.r.o. a C. D. - JSČ - transport. Záznamy o prevádzke vozidiel predložené správcovi dane k výkonu daňovej kontroly nekorešponovali so záznamami, ktoré boli predložené Colnému úradu Žilina. Záznam o pohyboch na účte 501 100 - nákup pohonnej nafty, ktorý bol predložený Colnému úradu Žilina, nekorešponoval s pokladničnou knihou predloženou správcovi dane, v ktorej je pod rovnakým číslom výdavkového pokladničného dokladu zaevidované poštovné. Za danej dôkaznej situácie žalovaný prisvedčil tvrdeniu správcu dane, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie. V prípade, že si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, bolo jeho povinnosťou, aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy, skladovania, čerpania a použitia obstaraného plnenia. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 - 17 zo dňa 23. 02. 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH a ktorý si tento nárok aj uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatnil za zákonom stanovených podmienok. Žalobca, na ktorom ležalo dôkazné bremeno, svoje tvrdenia nepreukázal, preto mu nemohol byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Žalobca nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona o DPH, nepreukázal ani použitie obstaraného tovaru, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 2 zákona o DPH, a preto nemohol byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. K námietke žalobcu, že správca dane v prebiehajúcom vyrubovacom konaní nemá zákonné oprávnenie vykonávať nové dokazovanie, žalovaný uviedol, že ide o neodôvodnenú námietku, pretože podstatnú časť dôkazov obstaral v rámci daňovej kontroly. Žalovaný s poukazom na odvolacie námietky uviedol, že správca dane nemal povinnosť preukazovať účasť žalobcu na podvodnom konaní, pretože v predmetnej veci došlo zo strany správcu dane k spochybneniu hmotnoprávných podmienok, ktorých preukazovanie nie je na pleciach žalobcu. Uviedol, že nepriznaniu práva na odpočítanie DPH predchádzalo dostatočné zistenie skutkového stavu a tento bol aj správne právne posúdený. Výsledky dokazovania spochybnili dodanie tovaru/pohonných hmôt tak ako to deklarujú listinné doklady. Žalobcovi boli tieto pochybnosti známe, preto bolo na ňom, aby predložil také dôkazy, ktoré by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázali, že obchody prebehli tak, ako to deklaruje.

#### Správna žaloba

6. Žalobca sa v správnej žalobe zo dňa 30. 08. 2024 domáhal preskúmania a zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn. 6Sf/51/2024 zo dňa 01. 10. 2024 vylúčil veci na samostatné konanie. Správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 101848298/2024 zo dňa 28. 06. 2024 je vedená pod sp. zn. 6Sf/51/2024; č. 101845244/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/74/2024; č. 101847008/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/75/2024; č. 101844893/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/76/2024; č. 101848039/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/77/2024; č. 101847313/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/78/2024; č. 101847507/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/79/2024; č. 101846813/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/80/2024; č. 101845708/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/81/2024; č. 101848512/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/82/2024; č. 101847833/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/83/2024 a č. 101848615/2024 zo dňa 28. 06. 2024 pod sp. zn. 6Sf/84/2024. Uznesením sp. zn. 6Sf/51/2024 zo dňa 02. 10. 2025 správny súd spojil veci vedené vo vyššie uvedených v žalobách na spoločné konanie s tým, že sa budú ďalej viesť pod sp. zn. 6Sf/51/2024.

7. Žalobca v úvode správnych žalôb namietal, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci.

8. Žalobca argumentoval, že povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom konaní ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania prostredníctvom odôvodnenia rozhodnutia, kde sa správny orgán vysporiada s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka konania (Uznesenie Ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06. 06. 2019). Uviedol, že napadnuté rozhodnutia tieto atribúty nespĺňajú (poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/102/2014 zo dňa 30. 03. 2016). Mal za to, že správca dane dostatočne neoveril všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí a ich arbitrárnosť. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015 ohľadom aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov, ktorá nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami zistenými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. V posudzovanom prípade žalovaný nedal odpovede na ťažiskovú odvoláciu argumentáciu žalobcu, účelovo podstatné odvolacie námietky obišiel a ignoroval ich.

9. Žalobca zdôraznil tri kumulatívne materiálne podmienky, ktoré musia byť splnené zo strany daňového subjektu pre uplatnenie práva na odpočet dane a poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/75/2020 z 25. 05. 2022. Uviedol, že správca dane v protokole založil dôvod na odmietnutie práva na odpočítanie dane z dokladov vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami na nepreukázaní, že dodávky tovarov (nákup motorovej nafty), u ktorých si uplatnil odpočet dane žalobca použil na ďalšie zdaniteľné plnenia ako platiteľ. Poukázal na to, že správca dane aj v prvostupňových rozhodnutiach v zásade uvádza rovnaký právny dôvod a právnu kvalifikáciu, na základe ktorého založil odmietnutie práva na odpočítanie dane, ako bol dôvod uvedený v predchádzajúcich rozhodnutiach správcu dane, ktoré boli zrušené žalovaným, pričom v ďalšej časti prvostupňových rozhodnutí správca dane zmätočne a v rozpore s týmto tvrdením a v rozpore s vyhodnotením zisteného skutkového stavu a dôkazov, ktoré učinil v protokole, uvádza iný dôvod odmietnutia práva na odpočítanie dane, a to, že daňovým subjektom nebolo reálne preukázané, že pohonné látky kontrolovaný daňový subjekt nadobudol tak, ako to deklaroval počas daňovej kontroly a aj vyrubovacieho konania, t.j. nebolo preukázané, keďže ide o vystavené zjednodušené daňové doklady, že tento tovar bol dodaný kontrolovanému daňovému subjektu. Žalobca mal za to, že splnil všetky 3 podmienky oprávňujúce ho uplatniť si nárok na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení, a to najmä existenciu prijatých zdaniteľných plnení, status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby a skutočnosť, že služby následne použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Zdôraznil, že v napadnutých rozhodnutiach ako aj v rozhodnutiach správcu dane absentuje explicitne uvedené právne posúdenie správcu dane, ktorú z uvedených hmotnoprávných podmienok žalobca nespĺnil, respektíve splnil, alebo či nespĺnil len formálne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach taktiež uviedol len veľmi všeobecne, že za danej dôkaznej situácie je potrebné prisvedčiť tvrdeniu správcu dane, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie.

10. Žalobca mal za to, že správca dane povrchne pristúpil k záväzným pokynom žalovaného, ktorý predošlé rozhodnutia správcu dane zrušil a veci vrátil na nové konanie. Uviedol, že z rozhodnutí žalovaného, ktoré predchádzali vydaniu prvostupňových rozhodnutí a napadnutých rozhodnutí, vyplýva záver, že správca dane neúplne a nedostatočne zistil skutkové okolnosti, nevykonával dôkazy v potrebnom rozsahu, nesprávne vyhodnotil dôkazy a nesprávne právne posúdil hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Poukázal na to, že v predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutiach správca dane nespochybnil reálnu existenciu motorovej nafty, ktorú žalobca obstaral od inej zdaniteľnej osoby; žalobca disponoval súvisiacimi zjednodušenými dokladmi; vykonávanie ekonomickej činnosti žalobcu nebolo taktiež spochybnené. Záver správcu dane o porušení podmienok zákona o DPH bol prijatý na základe nezrovnalostí zistených u žalobcu, ktoré súviseli s nevedením operatívnej evidencie o čerpaní nafty z cisterny do vozidiel, ktoré sa v čase nákupu nenachádzali na území SR, respektíve sa nenachádzali na vymedzenom úseku ciest, nepredložením evidencie vozidla A. XXXXX (cisterna) a neúplnými záznamami vo vedení evidencií vozidiel. Správca dane v nových rozhodnutiach opätovne nesprávne skutkovo a právne posúdil splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, nakoľko posúdenie nemá oporu vo vykonaných dôkazoch. Tieto závery nemajú žiadny skutkový ani právny základ a ide o neudržateľné tézy bez argumentov, ktoré správca dane účelovo tvrdí s cieľom prijať záver smerujúci k vopred vytýčenému cieľu a to len na základe vnútorného presvedčenia správcu dane nepriznať žalobcovi právo na odpočítanie dane. Žalovaný taktiež v napadnutom rozhodnutí nereflektoval na argumentáciu žalobcu a rozpory a nedostatky správcu dane v právnom posúdení.

11. Žalobca poukázal na vyhodnotenie dôkazov, ktoré žalovaný vykonal vo svojich zrušujúcich rozhodnutiach, najmä v tom zmysle, že vtedy pozornosti žalovaného neunikli svedecké výpovede E. F., E. F. a E. G. na rozdiel od vyhodnotenia týchto svedeckých výpovedí v napadnutých rozhodnutiach. Podľa žalobcu sa jedná o dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu a s ktorými sa napriek odvolacím námietkam žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nezaoberal, resp. s touto odvolacou argumentáciou sa vysporiadal nedostatočne a bez presvedčivej správnej úvahy. Žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, v ktorom kasačný súd zdôraznil, že 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 správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení zákona.

12. Žalobca zdôraznil, že prípadná absencia vedenia evidencie daňovým subjektom nemôže mať sama o sebe za následok odopretie práva na odpočítanie dane, ktoré je možné odmietnuť len výnimočne. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C - 114/22 zo dňa 22. 05. 2023, na rozhodnutie Ústavného súdu SR vo veci I. ÚS 259/2022 - 37 (body 16., 33. a 34.) a uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo. Podľa žalobcu správca dane nemá žiadnu oporu v tvorbe svojvoľne alebo vlastnej verzie skutkového deja, ktorá vychádza z domnienok a hypotéz správcu dane bez reálneho dôkazového materiálu.

13. Žalobca zdôraznil, že nepreukázanou tézou správcu dane bolo:

- vyjadrenie správcu dane, že daňový subjekt nemohol nakúpiť pohonné hmoty - motorovú naftu v hotovosti z dôvodu, že motorové vozidlá sa v čase nákupu nachádzali mimo územia SR (podľa knihy jász zariadenia GPS, podľa výpisu z mýtného systému a zo záznamov o prevádzke vozidla), prípadne sa nenachádzali na vymedzenom úseku ciest a na čerpacích staniciach, kde boli doklady o predaji pohonných hmôt vyhotovené. Žalobca zdôraznil, že nákup pohonných hmôt nebol vykonaný priamo do ťahačov, ale nakúpené pohonné hmoty boli uskladnené v cisterne a následne v areáli daňového subjektu boli prečerpávané do jednotlivých ťahačov. Tento postup bol opisovaný a detailne vysvetľovaný niekoľkokrát správcovi dane;
- vyjadrenie správcu dane, že je nereálne, aby bola motorová nafta v množstve uvedenom na doklade z registračnej pokladnice, ktorá mala byť nakúpená do barelov, skutočne prečerpaná do nádrže motorového vozidla v takom istom množstve na stotiny litra. Žalobca uviedol, že záznamy na staske dopísané červeným perom boli evidenčne zaznamenané a upresnené, pretože vodič mal na staske zapísaný nákup pohonných hmôt v celkových litroch;
- záver správcu dane, že nebola predložená žiadna evidencia o tom, koľko pohonných hmôt bolo nakúpených do barelov a v akom množstve boli následne prečerpávané do jednotlivých motorových vozidiel. Evidencia bola uskutočnená na stasky jednotlivých ťahačov, pričom forma evidovania nie je zákonom predpísaná a definovaná;
- tvrdenie správcu dane, že žalobca upravoval údaje o nákupe motorovej nafty v účtovníctve. Žalobca tomuto tvrdeniu správcu dane nerozumie - kedy, kde a ktoré konkrétne doklady mal upravovať, keď sa tieto doklady nachádzali u správcu dane, čiže jedná sa o zjavnú tézu bez argumentov;
- tvrdenie správcu dane, že snímacím zariadením pre kontrolu elektronických diaľničných známkov umiestneným na diaľniciach a rýchlostných cestách nebol v roku 2019 zaznamenaný výskyt motorového vozidla s evidenčným číslom A. XXXXX, keď niektoré doklady z registračných pokladníc o nákupe motorovej nafty preukazujú, že boli vyhotovené práve na čerpacích staniciach nachádzajúcich sa v bezprostrednej blízkosti diaľnice. Žalobca uviedol, že z tvrdenia NDS, a.s. vyplýva to, že uvedené motorové vozidlo pravdepodobne nemalo zakúpenú diaľničnú známku, čo s určitosťou neznamená automaticky, že uvedené vozidlo nemohlo vykonať jazdy na spoplatnených úsekoch diaľnic a diaľničných ciest, preto uvedený nesprávny záver správcu dane nemôže obstať, nakoľko žalobca pripúšťa, že uvedené vozidlo pravdepodobne nemalo zakúpenú diaľničnú známku, čo nie je dôkaz o nevykonaní jász, tie sú potvrdené a preukázané výpoveďami svedkov;
- tvrdenie správcu dane, že si uplatnil nárok na odpočet DPH z motorovej nafty, ktorá mala byť nakúpená podľa dátumu na doklade z elektronickej registračnej pokladnice dňa 14. 07. 2019 na motorové vozidlo A. XXXXX, ale podľa záznamu o prevádzke vozidla bola posledná evidovaná zaznamenaná jazda dňa 12. 07. 2019 (VPD V19372 zo dňa 23. 07. 2019). Žalobca uvádza, že ťahač A. XXXXX bol

16. 07. 2019 predaný a preto bolo GPS vymontované. Pri prevoze tohto vozidla kupujúcemu za účelom odovzdania, bol ešte počas jazdy uskutočnený nákup PHL.

14. Žalobca trval na tom, že preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady a tým vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, preto neobstojí tvrdenie správcu dane, ktorý uvádza, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku, nepreukázal vznik práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a preto vykonal správca dane z vlastnej iniciatívy zisťovania, pri ktorých získal dôkazy, ktoré sú podrobne popísané v rozhodnutí. Ďalej neobstojí tvrdenie žalovaného, že žalobca nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdanieľného plnenia ani použitie obstaraného tovaru a tým došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 zákona o DPH.

15. Žalobca uviedol, že na správcu dane sa primárne vzťahuje zásada zákonnosti a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. Účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. Podľa ustálenej judikatúry správnych súdov v rámci vyrubovacieho konania by sa mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. 02. 2022). Žalobca v tejto súvislosti zdôraznil, že východiskom pre prvostupňové rozhodnutia správcu dane bol protokol z daňovej kontroly, z jeho obsahu je zrejmé, že zo zistení správcu dane v daňovej kontrole za predmetné zdaňovacie obdobia vyplýva, že žalobca nesplnil hmotnoprávnu podmienku pre odpočítanie dane, pričom právne závery v rozhodnutiach správcu dane a v napadnutých rozhodnutiach sú zjavne odlišné. Správca dane a žalovaný sa týmto konaním dopustili vydania nezákonných rozhodnutí z dôvodu porušenia takzvanej koncentračnej zásady, nakoľko správca dane až v poradí druhých rozhodnutí vo vyrubovacom konaní konštatoval iné právne závery, pričom k takému názoru dospel práve v štádiu vyrubovacieho konania, ktorého účelom je reagovať na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole a nevykonávať nanovo dokazovanie a viesť k iným záverom a zisteniam, aké boli prijaté v zmysle protokolu. Vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly a nemožno v ňom vykonávať ďalšie dokazovanie. Dôkazom sú aj tvrdenia správcu dane a žalovaného uvedené v rozhodnutiach o doplnení dokazovania vo vyrubovacom konaní. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na závery vyplývajúce z Uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 25. 10. 2016. Žalobca mal za to, že daňové orgány nezákonne „preniesli“ úkony z procesu daňovej kontroly do vyrubovacieho konania, čím de facto na dlhú dobu predĺžili svoju kontrolnú činnosť obchádzaním zákona, čím žalobcu nezákonne nad rámec daňovej kontroly v opakujúcich sa vyrubovacích konaniach zaťažovali a tým ho obmedzovali v jeho slobode a základných právach. Žalovaný zavádza, nakoľko správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodných rozhodnutí správcu dane vykonal rozsiahle dokazovanie (výsluchy svedkov, listinné dôkazy a iné), ktoré s určitosťou nemožno definovať ako rozsahom nepodstatné. Ide o dôkazy, ktoré mal správca dane vykonať v procese daňovej kontroly a nie v procese vyrubovacieho konania, ktoré na tento účel zo zákona nie je určené. Uvedené dôkazy v ďalšom vyrubovacom konaní umocňujú a preukazujú tvrdenia žalobcu uvedené vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, že správca dane v procese daňovej kontroly nedostatočne zistil skutkový stav a nesprávne vyhodnotil dôkazy a vydal protokol predčasne. Žalobca v správnej žalobe poukázal na obsah oboznámenia, z ktorého vyplýva, že v rámci vyrubovacieho konania po odvolaní za zdaňovacie obdobia január až december 2019 vykonal rozsiahle dokazovanie a v správnej žalobe na strane 14 a 15 vymenoval dôkazy vykonané správcou dane v ďalšom vyrubovacom konaní. Žalobca upriamil pozornosť na to, že na základe vykonaného dokazovania správca dane rozsiahlo vyhodnotil listiny získané od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., a to na stranách 16 až 59 oboznámenia, čo je dôkazom tvrdenia žalobcu, že s určitosťou nejde o doplnenie dokazovania v nie rozsiahlej miere. Preto zdôraznil, že žalovaný nedisponuje právnym základom, aby svoje záväzné pokyny voči správcovi dane smeroval nad rámec zákona kedy zaviazá v rámci ďalšieho vyrubovacieho konania správcu dane vykonať ďalšie dokazovanie ako je tomu v posudzovanom prípade. Takéto pokyny žalovaného sú v rozpore so zákonom, jeho účelom a zmyslom. Nové dokazovanie vo vyrubovacom konaní je neprípustné a nenáležité z dôvodu intenzity vykonávaných úkonov správcu dane ako aj materiálneho zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu.

16. Na záver žalobca navrhol, aby správny súd spolu so zrušením napadnutých rozhodnutí žalovaného súčasne zrušil aj rozhodnutia správcu dane a zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania.

## Vyjadrenie žalovaného k správnym žalobám a ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

17. Žalovaný vo vyjadreniach k správnym žalobám navrhol žaloby ako nedôvodné zamietnuť, pričom argumentoval rovnako ako v napadnutých rozhodnutiach. Uviedol, že prihliadal na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, z ktorých vyplynuli dôvodné pochybnosti o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Povinnosťou žalobcu bolo poskytnúť relevantné dôkazy, vyjadrenia a vysvetlenia súvisiace s konkrétnymi okolnosťami realizácie transakcií, ktorými by verifikoval tvrdenia uvedené vo formálnych dokladoch, ktoré predložil a v dokladoch, ktoré si zabezpečil správca dane bez súčinnosti so žalobcom, a to najmä s poukázaním na skutočnosť, že žalobca, ani svedkovia neuviedli žiadne konkrétne okolnosti, súvisiace s obstaraním, ani použitím obstaranej nafty. Žalobca v tomto smere zaujal pasívny postoj a deklarované plnenie, z ktorého si uplatnil nárok na odpočítanie dane dôveryhodne nepreukázal a pochybnosti správcu dane, o ktorých vedel, nevyvrátil. Žalobca len všeobecne konštatuje, že správca dane chybné viedol celé dokazovanie, pričom uvádza, že hmotnoprávne podmienky pre priznanie nároku na odpočítanie dane splnil, no tvrdenia žalobcu sú len nekonkrétneho charakteru, ktoré nevyplývajú z obsahu administratívneho spisu, z predložených dokladov, ani zo zistených skutočností. Povinnosťou správcu dane bolo prioritne preveriť kumulatívne splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Z napadnutých rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že dôvodom pre zamietnutie práva žalobcu na odpočítanie dane bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Kumulatívne splnenie hmotnoprávných podmienok bolo dôkazným bremenom žalobcu. Žalovaný má za to, že žalobné námietky žalobcu sú neopodstatnené, pretože správca dane aj žalovaný rozhodli v súlade s platnými právnymi predpismi, na základe preukázaného skutkového stavu a v zmysle judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, pričom hodnotili všetky dôkazy v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

18. Žalobca v replike uviedol, že žalovaný sa vo svojom vyjadrení vyjadril k žalobným námietkam všeobecne v pár odsekoch textu, čo len umocňuje fakt, že na strane žalovaného zjavne absentuje právna argumentácia, ktorá by bola spôsobilá relevantne spochybniť a reagovať na obsiahle konkrétne žalobné námietky, čo len umocňuje dôvodnosť žalobných námietok. Žalovaný v duplike zotrval na výroku v žalobami napadnutých rozhodnutiach žalovaného i v rozhodnutiach prvostupňového orgánu, pričom poukázal na odôvodnenie týchto rozhodnutí, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

## Posúdenie veci správnym súdom

19. Správny súd preskúmal zákonnosť správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 SSP), na pojednávaní dňa 19. 11. 2025 a dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu nie sú dôvodné.

20. Predmetom správneho súdneho konania je preskúmanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného, ktoré potvrdili prvostupňové rozhodnutia správcu dane o zamietnutí práva žalobcu na odpočítanie DPH z dokladov za nákup motorovej nafty, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení a nepreukázal obstaranie pohonných hmôt zo sporných dokladov, ich prepravu, skladovanie, čerpanie a použitie. Z napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dokladov vyhotovených registračnými pokladnicami platiteľmi dane, no obstaranie tovaru – pohonných hmôt z týchto dokladov žalobca nepreukázal. Z dokladov, ktoré žalobca predložil, priradil správca dane nákup pohonných hmôt na 11 Ťahačov, ktorými žalobca disponoval, pričom zistením správcu dane bolo, že predmetné Ťahače sa v dobe, kedy bolo tankovanie pohonných hmôt uskutočnené alebo uvedené na týchto dokladoch, nenachádzali na čerpacích staniciach, na cestách v ich blízkosti, resp. sa vôbec nenachádzali na území Slovenska. Žalobca neskôr po konfrontácii správcu dane s týmto zistením, zmenil tvrdenie v súvislosti s tankovaním na čerpacích staniciach tak, že sporné množstvo pohonných hmôt bolo natankované do prenosných 1000 litrových nádrží umiestnených na dodávke, s ktorou žalobca priebežne aj z dôvodu výhodnej ceny zabezpečoval nákup pohonných hmôt za účelom operatívneho doplnenia týchto Ťahačov počas výkonu ich jász na území SR ako aj v zahraničí, resp. za účelom doplnenia cisterny o objeme 8000 litrov umiestnenej v priestoroch žalobcu

(str. 45 protokolu č. 680026085/2021 zo dňa 18. 06. 2021). Správca dane preveroval toto tvrdenie žalobcu, pričom zistením bolo, že dodávková cisterna sa v čase, kedy malo byť tankovanie a čerpanie tých pohonných hmôt uskutočnené podľa deklarovaných dokladov, sa na vybraných úsekoch miest nenachádzala. Správca dane vyzýval žalobcu, aby preukázal čerpanie pohonných hmôt z dodávkovej cisterny, ktorá bola na cestách na území SR alebo čerpanie z cisterny, ktorú mal žalobca v areáli firmy. Žalobca uvedené správcom dane nepreukázal. Správca dane konštatoval, že žalobca nepreukázal, či reálne nafta u žalobcu existovala a logicky preto žalobca nevedel preukázať ani jej použitie. Správca dane konštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok uvedených v ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 zákona o DPH.

21. Žalobca namietal, že v napadnutých rozhodnutiach ako aj v rozhodnutiach správcu dane absentuje explicitne uvedené právne posúdenie, ktorú z hmotnoprávných podmienok žalobca nespĺnil a že správca dane v prvostupňových rozhodnutiach uvádza rovnaký právny dôvod a právnu kvalifikáciu, na základe ktorého založil odmietnutie práva na odpočítanie dane ako bol dôvod uvedený v predchádzajúcich rozhodnutiach správcu dane, ktoré boli zrušené žalovaným. Žalobca považoval za zmätočné a v rozpore s týmto tvrdením ďalšiu časť odôvodnenia prvostupňových rozhodnutí, v ktorom správca dane uvádza iný dôvod odmietnutia práva na odpočítanie dane, a to, že daňovým subjektom nebolo reálne preukázané, že pohonné látky kontrolovaný daňový subjekt nadobudol tak, ako to deklaroval počas daňovej kontroly. Správny súd konštatuje, že táto námietka nie je dôvodná a poukazuje na odôvodnenie prvostupňových rozhodnutí, z ktorého vyplýva skutkový záver, že nedošlo k dodaniu tovaru žalobcovi. V prvostupňových rozhodnutiach je explicitne uvedené právne posúdenie, že zo strany kontrolovaného daňového subjektu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Podľa ustanovenia § 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. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniká dňom dodania tovaru. V zmysle § 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. Správca dane uzavrel, že nebolo preukázané, keďže išlo o vystavené zjednodušené daňové doklady, že tento tovar bol dodaný žalobcovi. Správny súd konštatuje, že je pravdou, že po ukončení daňovej kontroly došlo k zmene právneho posúdenia veci z nespĺnenia tretej hmotnoprávnej podmienky (zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení) na nespĺnenie druhej a tretej hmotnoprávnej podmienky (plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie - tzv. materiálna existencia plnenia), avšak skutkový záver bol ten, že nedošlo k dodaniu plnenia žalobcovi. Uvedené bolo zrejme už počas daňovej kontroly a z protokolu, teda, že motorová nafta ako taká materiálne existovala, avšak nebola preukázaná existencia dodania motorovej nafty žalobcovi. Správny súd preto na základe záverov uvedených tak v prvostupňových ako aj v napadnutých rozhodnutiach konštatuje, že správca dane a žalovaný dostatočne a zrozumiteľne vyjadrili svoje právne posúdenie, ktorým bolo nepreukázanie existencie prijatých zdaniteľných plnení zo strany žalobcu.

22. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane v prvostupňových rozhodnutiach povrchno pristúpil k záväzným pokynom žalovaného, ktorý predchádzajúce rozhodnutia správcu dane zrušil a veci vrátil na nové konanie, správny súd uvádza, že táto námietka nie je dôvodná. Správca dane v poradí prvých rozhodnutí prijal záver, že žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal, že pohonné hmoty použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v súlade s § 49 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu nepredloženia evidencie čerpania pohonných hmôt do dodávkovej cisterny EČV A. XXXXX a čerpania z tejto cisterny do konkrétnych motorových vozidiel – ťahačov; nepredloženia evidencie o prevádzke dodávkovej cisterny EČV A. XXXXX a nezrovnalostiam vo vedení evidencie o prevádzke motorových vozidiel – ťahačov. Uviedol, že podľa predložených záznamov zo zariadenia GPS a detailných transakciách z elektronického mýtného systému motorové vozidlá – ťahače nemohli na mieste uvedenom na dokladoch z elektronických registračných pokladníc tankovať pohonné hmoty, nakoľko sa v tom čase na vymedzenom úseku ciest nenachádzali, resp. sa nachádzali mimo územia SR. V ďalšom vyrubovacom konaní po odvolaní, správca dane predvolal ako svedkov vodičov kamiónov (H. I., E. G.), do ktorých mali byť podľa predložených dokladov tankované pohonné hmoty – motorová nafta z cisterny, resp. z barelu umiestneného na motorovom vozidle A. XXXXX. Dňa 23. 10. 2023 vykonal správca dane miestne zisťovanie v sídle žalobcu za účelom obhliadky areálu. Výzvou č. 10268414512023 zo dňa 26. 10. 2023 vyzval správca dane žalobcu predložiť pokladničné doklady za rok 2019 a evidenciu jazd motorového vozidla A. XXXXX za rok 2019. Na základe Žiadosti č.10076741812022 zo dňa 06. 04. 2022 bol správcovi dane Colným úradom Žilina

zaslaný protokol č. 680026085/2021 zo dňa 18. 06. 2021 z daňovej kontroly zameranej na preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie spotrebnej dane z minerálneho oleja podľa zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov na základe podnetu Kriminálneho úradu finančnej správy SR. Výzvou č. 102647516/2023 zo dňa 24. 10. 2023 správca dane vyzval Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. na zaslanie záznamov z mýtnych brán - vstup motorového vozidla A. XXXXX cez mýtnu bránu na spolplatený úsek ciest na území Slovenskej republiky v roku 2019. Správca dane rešpektujúc záväzné pokyny žalovaného v nových prvostupňových rozhodnutiach vydaných na základe dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania po odvolaní správcom dane prijal iný záver ako v predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutiach keď ustálil, že nebolo preukázané, keďže ide o vystavené zjednodušené daňové doklady, že tento tovar bol dodaný kontrolovanému daňovému subjektu. Vzhľadom na uvedené doplnenie dokazovania nemožno považovať postup správcu dane po zrušení v poradí prvých rozhodnutí za povrchný, ako to namietala žalobca.

23. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane alebo žalovaný nebrali do úvahy dôkazy, ktoré svedčili v prospech žalobcu, a to svedecké výpovede E. F., E. F. a E. G., správny súd uvádza, že daňové orgány prihliadali aj na tieto dôkazy. E. F. potvrdila, že žalobca disponoval cisternou odstavenou v hale, do ktorej bola z tisícilitrových barelov tankovaná motorová nafta ako skladová zásoba pre vozidlá. Potvrdila nákup nafty v bareloch a prepravu nafty na bielom tranzitnom vozidle A. XXXXX. E. F. vypovedal, že osobne kupoval a vozil na vozidle A. XXXXX naftu z čerpacích staníc. E. G. potvrdil, že z cisterny v hale sa tankovali aj zametacie vozy. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že z napadnutých rozhodnutí (str. 18) ako aj z prvostupňových rozhodnutí správcu dane vyplýva, že správca dane nespochybňoval žalobcovo disponovanie s cisternou, do ktorej boli prečerpávané nejaké pohonné hmoty a ani čerpanie nejakých pohonných hmôt v prevádzke žalobcu do zametacích strojov alebo do ťahačov, avšak sporným bolo nákup pohonných hmôt zo sporných dokladov, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Žalovaný a správca dane na výpovede svedkov prihliadli a vyvodili z nich vyššie uvedené závery. Uvedená námietka žalobcu preto nebola dôvodná.

24. Správny súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že absencia vedenia evidencie žalobcom ako daňovým subjektom nemôže mať sama o sebe za následok odopretie práva na odpočítanie dane (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo). Správca dane a žalovaný svoje závery založili aj na iných dôkazoch, z ktorých jedným z nich bol aj protokol z colného úradu, ktorý u žalobcu vykonal daňovú kontrolu na minerálne oleje a počas tejto kontroly sa žalobca sám vyjadril, že tankovanie do ťahačov sa realizuje prostredníctvom palivových kariet vystavených spoločnosťou SHELL a DKV Services, uviedol, že do kamiónov je tankované výhradne na tieto palivové karty. Na pokladničných dokladoch vydaných hlavne dvoma dodávateľmi a to spoločnosťou TANKER, s.r.o. a DALITRANS s.r.o., z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, bolo zistené použitie bonusových kariet, ktoré boli označené číslami, tieto karty boli evidované na spoločnosť IB RENTAL s.r.o. a daňový subjekt C. D. - JSC-transport bol držiteľom bonusovej zákaznickej karty Loyalty card číslo 1717170110E49AEA. Po kontrole účtovníctva spoločnosti IB RENTAL, s.r.o. s účtovnými dokladmi, ktoré mal colný úrad zapožičané od žalobcu bolo zistené, že doklady, ktorými žalobca preukázal colnému úradu tankovanie pohonných hmôt sú označené číselným radom chýbajúcim v účtovníctve spoločnosti IB RENTAL, s.r.o. To znamená, že spoločnosť IB RENTAL, s.r.o. o týchto dokladoch účtovala, avšak fyzicky sa tieto doklady v účtovníctve IB RENTAL, s.r.o. nenachádzali. Správca dane teda nemusel vykonať priame preverovanie na čerpacích staniach, kde boli pokladničné doklady vystavené, ale okrem preverovania zameraného na knihy alebo na evidencie čerpania týchto pohonných hmôt vykonal aj iné preverovania ako napr. preverenie výskytu motorového vozidla s evidenčným číslom A. XXXXX na diaľniciach a rýchlostných cestách v požadovanom časovom intervale od 01. 01. 2019 – 31. 12. 2019. Na základe týchto dôkazov dospel správca dane k záveru, že u žalobcu bola spochybnená reálna existencia pohonných hmôt, pretože nebolo zrejmé, kto nakupovanú naftu reálne vlastnil, či tá spoločnosť, ktorej patrili palivové karty a ktorá o týchto dokladoch účtovala alebo žalobca.

25. Pokiaľ žalobca namietal, že bola porušená tzv. koncentračná zásada a správca dane vykonal dokazovanie, ktoré rozsahom nemožno považovať za dostatočné, správny súd uvádza, že ustálená rozhodovacia prax najvyššieho správneho súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania aj v priebehu vyrubovacieho konania, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky, či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu, resp. v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho

súdu (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25. 04. 2024, sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21. 11. 2023 a iné). Miera dokazovania vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku musí byť primeraná rozsahu dokazovania vykonaného v štádiu daňovej kontroly, ktorá predstavuje jadro zisteného skutkového stavu. Pokiaľ žalobca namietal v tejto súvislosti porušenie svojich práv, správny súd uvádza, že daňová kontrola a vyrubovacie konanie neprebíhali bez vedomosti žalobcu, ktorý mal po celý čas možnosť sa aktívne zúčastniť úkonov správcu dane, už od prvotných štádií daňovej kontroly mal možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv prináležiacich mu daňovým poriadkom. Správca dane už v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, t.j. nebol pasívny a nemožno konštatovať, že by svoju pasivitu sanoval nadmerným dokazovaním vo vyrubovacom konaní. V odvolacom konaní v zmysle ust. § 74 daňového poriadku má odvolací orgán možnosť doplniť dokazovanie a uložiť správcovi dane odstrániť procesné pochybenia v určenej primeranej lehote. Žalovaný uvádzal, že správca dane už počas daňovej kontroly disponoval dôkazom z colného úradu (protokolom), ktorý si vyžiadal počas daňovej kontroly z colného úradu, avšak tento dôkaz nevyhodnotil, vyhodnotil ho v ďalšom vyrubovacom konaní. Podstatnejší rozsah vykonaného dokazovania uskutočnil počas daňovej kontroly.

26. Pokiaľ žalobca namietal, že záznamy na staskách dopísané červeným perom boli evidenčne zaznamenané a upresnené, pretože vodič mal na staske zapísaný nákup PHL v celkových litroch, správny súd poukazuje na vyjadrenie správcu dane, ktorý poukázal na skutočnosť, že porovnaním záznamov o prevádzke motorových vozidiel (stasky) A., A., A., A., A., A., A., A., A., A., A. poskytnutých Colným úradom Žilina so záznamami o prevádzke uvedených vozidiel, ktoré žalobca predložil k výkonu daňovej kontroly správcovi dane zistil, že na záznamoch o prevádzke vozidiel (stasky) predložených Colnému úradu Žilina k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2019 neboli zaznamenané žiadne červené zápisy o nákupe pohonných hmôt, ktoré sa nachádzajú na záznamoch o prevádzke vozidiel predložených daňovému úradu ku kontrole. Bolo teda zrejmé, že tieto zápisy boli zaznamenané dodatočne a takto upravené boli predložené daňovému úradu k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2019 – december 2019. Túto skutočnosť potvrdila aj svedkyňa E. F., ktorá na ústnom pojednávaní uviedla, že zápisy zaznamenané červeným písmom na záznamoch o prevádzke motorových vozidiel – ťahačov vykonala ona.

27. Pokiaľ žalobca namietal, že neupravoval údaje o nákupe motorovej nafty v účtovníctve, keďže sa tieto doklady nachádzali u správcu dane, správny súd uvádza, že z prvostupňových rozhodnutí vyplýva, že po ukončení daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu colným úradom za obdobie 2019, colný úrad vrátil žalobcovi doklady a následne po začatí daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu daňovým úradom za obdobie 2019, žalobca predložil správcovi dane uvedené doklady. Tieto doklady neboli odovzdané daňovému úradu priamo z colného úradu. Daňová kontrola vykonávaná daňovým úradom bola začatá dňa 14. 10. 2021 a pokladničné doklady boli správcovi dane predložené až dňa 13. 01. 2022, neskôr boli predložené záznamy o prevádzke motorových vozidiel a to dňa 09. 02. 2022, preto mal žalobca možnosť s týmito dokladmi manipulovať a upraviť ich. Daňovému úradu boli predložené zmenené záznamy o prevádzke vozidiel (dopísané červené zápisy o nákupe pohonných hmôt) ako boli predložené colnému úradu za to isté obdobie a k tomu prispôsobené výdavkové pokladničné doklady. Uvedené skutočnosti žalobca v správnej žalobe nerozporoval.

28. Žalobca namietal, že Národná diaľničná spoločnosť, a.s., v zásade len tvrdí, že motorové vozidlo s EČV A. XXXXX pravdepodobne nemalo zakúpenú diaľničnú známku, to však automaticky neznamená, že uvedené vozidlo nemohlo vykonať jazdy na spoplatnených úsekoch diaľnic a diaľničných ciest. Žalobca pripustil, že uvedené vozidlo pravdepodobne nemalo zakúpenú diaľničnú známku, čo však nie je dôkaz o nevykonaní jazd, tie sú potvrdené a preukázané aj výpoveďami svedkov. Správny súd poukazuje na to, že Národná diaľničná spoločnosť, a.s. vo svojej odpovedi na výzvu správcovi dane uviedla, že snímacím zariadením pre kontrolu elektronických diaľničných známok umiestneným na diaľniciach a rýchlostných cestách, výskyt motorového vozidla s evidenčným číslom A. v časovom intervale 01.01.2019 – 31.12.2019 nebol zaznamenaný. Nákup diaľničnej známky nie je viazaný na skutočnosť, že výskyt vozidla s hmotnosťou nad 3,5 t bol/nebol zaznamenaný snímacím zariadením umiestneným na diaľniciach a rýchlostných cestách. Námietka žalobcu preto nebola dôvodná.

29. Žalobca namietal, že ťahač A. XXXXX bol 16. 07. 2019 predaný, a preto bolo GPS vymontované. Pri prevoze tohto vozidla kupujúcemu za účelom odovzdania, bol ešte počas jazdy uskutočnený nákup pohonných hmôt. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na odôvodnenie prvostupňových rozhodnutí,

kde správca dane k tejto skutočnosti uvádza, že v podanom dodatočnom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za obdobie 2019 zo dňa 30. 03. 2021 žalobca pri vozidle s ev. č. A. XXXXX uviedol dátum zániku daňovej povinnosti už dňa 30. 06. 2019. Keďže daňový subjekt uviedol dátum zániku daňovej povinnosti dňa 30. 06. 2019, týmto deklaroval, že po dátume 30. 06. 2019 vozidlo nepoužíval na podnikateľskú činnosť. Preto uvedená námietka žalobcu nebola dôvodná.

30. Správny súd konštatuje, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým 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 vykonávaným 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii (k tomu pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/18/2011 z 07. 09. 2011). Preto neobstojí žalobcove tvrdenie, že správca dane ohľadne preukázania existencie sporného nákupu motorovej nafty neprimerane preniesol dôkazné bremeno len na žalobcu. Povinnosť dôkazného bremena spočívajúca na žalobcovi sa vzťahuje podľa § 29 ods. 8 zákona daňového poriadku aj na jeho povinnosť preukázať vierohodnosť a správnosť ním vedených povinných evidencií alebo záznamov, čo sa mu však vzhľadom na výsledky dokazovania nepodarilo preukázať a čo bolo preverovaním žalobcom deklarovanej plnení zo strany správcu dane relevantne spochybnené. Preto ak žalobca v priebehu daňovej kontroly a následných vyrubovacích konaniach na základe výziev správcu dane, na základe oboznámenia o pochybnostiach nepredložil taký relevantný dôkaz, ktorý by potvrdil uskutočnenie obchodných transakcií a preukázal použitie obstaraného tovaru - pohonných hmôt, nemohol byť nárok na odpočítanie dane priznanej a žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno.

31. Správny súd na záver zdôrazňuje, že vzhľadom na dispozičnú zásadu uplatňovanú v správnom súdnictve, nie je súdny prieskum absolútny, ale je vymedzený rozsahom žalobných bodov, t. j. skutkových a právnych tvrdení žalobcu, pre ktoré sa domnieva, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane bolo nezákonné. Žalobca v správnej žalobe uplatnil viacero všeobecne formulovaných námietok nezákonnosti, keď namietal, že žalovaný nedal odpovede na ťažiskovú odvolaciu argumentáciu žalobcu, účelovo podstatné odvolacie námietky obišiel a ignoroval ich; že správca dane dostatočne neoveril všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí a ich arbitrárnosť. Takto všeobecne formulované žalobné námietky sú nekonkrétne, keďže žalobca nešpecifikuje podstatné odvolacie námietky, s ktorými sa žalovaný nevysporiadal, ani dôvody arbitrárnosti a nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Žalobca v uvedených žalobných bodoch predostrel len všeobecné konštatovania a vlastné názory týkajúce sa niektorých záverov žalovaného v odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Samotný fakt, že tieto závery nie sú v súlade s jeho názormi, však nepreukazuje ich nezákonnosť.

32. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že správne žaloby nie sú dôvodné a preto ich zamietol podľa § 190 SSP.

33. Správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal právo na náhradu trov konania. Zároveň správny súd nezistil, že by boli splnené podmienky pre priznanie práva na náhradu trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto mu nepriznal právo na náhradu trov konania.

34. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

1. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote jedného mesiaca od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe v sociálnych veciach alebo vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.