

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: PO-1S/82/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200716  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200716.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a členov senátu Mgr. Michala Magura a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: JANTER, s.r.o., so sídlom Ovčie 169, 082 38 Ovčie, IČO: 46 603 441, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101459771/2020 zo dňa 18. septembra 2020, takto

### rozhodol:

- I. Žalobu zamieťa.
- II. Žalovanému nepriznáva voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov rozhodnutím číslo 100334888/2020 z 3.1.2020 v znení oznámenia o oprave č. 101459415/2020 z 18.9.2020 (ďalej aj ako "správca dane" a "rozhodnutie správcu dane") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj "daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 260,94 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2015 konštatujúc, porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101459771/2020 z 18.9.2020 (ďalej aj "napadnuté rozhodnutie") podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 29.6.2017 na základe Oznámenia č. 101178969/2017 z 01.06.2017 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august až december 2015. V jej rámci bolo zistené, že v zdaňovacom období október 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie dane na základe zjednodušených faktúr č. XXX/XXXX, XX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XX/XXXX, XX/XXXX, XX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, XXX/XXXX, X/XXXX, 40/1435, 133/1437 a 162/1437 za nákup pohonných hmôt v sume 1260,94 eura zo základu dane 6304,72 eura od dodávateľa JURKI – HAYTON, s.r.o., so sídlom Prístavná 2, 821 09 Bratislava, IČO: 31332251, prevádzka čerpacej stanice A. B., C. X, XXX XX B. (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „dodávateľská spoločnosť“). Kontrolou bolo zistené, že žalobca si uplatňuje odpočítanie dane základe faktúr od dodávateľa, ktoré nevystavil dodávateľ a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

4. Na základe dožiadania bola od Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty získaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 102162011/2017 z 12.10.2017 a č. 102252068/2017 z 26.10.2017. V zápisnici z 20.05.2017 D. E. A. a F. G., konatelia dodávateľskej spoločnosti, uviedli, že preverované doklady za zdaňovacie obdobie október 2015 neboli vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou s DKP č. 50020203252092. Preverované doklady sú teda falošné, ide o falzifikáty a preto nie sú zahrnuté v kontrolnom zázname, denných uzávierkach, v účtovníctve ani v evidencii dane z pridanej hodnoty.

5. Na výzvu správca dane č. 100586419/2018 z 20.03.2018 na odstránenie pochybností o nákupe pohonných hmôt a vysvetlenie nejasností predložil žalobca dňa 12.04.2018 záznamy o nákupe a spotrebe pohonných hmôt a skeny technických preukazov v počte 21. Predložené záznamy vyhodnotil správca dane ako všeobecné, neobsahujúce previazanie na stav kilometrov jednotlivých motorových vozidiel v jednotlivých dňoch tak, aby bolo možné porovnať reálnosť nákupu pohonných hmôt k prejazdeným kilometrom a účelu vykázaných jazd za jednotlivé nákladné motorové vozidlá.

6. Následne správca dane podľa § 20 ods. 1 daňového poriadku predvolal žalobcu prostredníctvom jeho splnomocneného zástupcu na ústne pojednávanie na deň 28.05.2018 pričom stanovený termín pojednávania konateľovi žalobcu nevyhovoval. Keďže nedošlo medzi správcou dane a konateľom žalobcu k dohode na náhradnom termíne, ostal v platnosti pôvodný termín ústneho pojednávania, na ktorý sa žalobca nedostavil.

7. Oboznámenie so zisteniami z daňovej kontroly č. 100942665/2018 z 14.05.2018 bolo žalobcovi doručené dňa 21.05.2018. Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia august, október, november a december 2015 č. 101070103/2018 z 30.05.2018 bol spolu s výzvou č. 101076335/2018 z 31.05.2018 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 04.06.2018.

8. K predmetnému protokolu sa žalobca vyjadril s tým, že namietal len vyhotovenie dvoch protokolov. Nespochybnil zistenia správca dane a nepredložil žiadne ďalšie dôkazy. Tieto pripomienky boli prerokované so splnomocneným zástupcom žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 31.07.2018.

9. Následne vydal správca dane rozhodnutie z 14.08.2018, ktoré žalovaný na odvolanie žalobcu rozhodnutím z 22.03.2019 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a zaviazal správca dane k ďalšiemu dokazovaniu.

10. V nadväzujúcom konaní správca dane zistil, že

- pohonné hmoty tankujú do pridelených vozidiel vodiči žalobcu na rôznych čerpacích staniaciach a na čerpacej stanici dodávateľa tankoval pohonné hmoty v mesiaci október 2015 spolovník spoločnosti žalobcu E. H., nemožno vylúčiť, že sa medzi predmetnými dokladmi z ERP nenachádza aj doklad či doklady, ktoré na zúčtovanie predložil niektorý z ich zamestnancov, keďže spoločnosť nevedie evidenciu o tom, ktorý z vodičov predložil konkrétne doklad o čerpaní pohonných hmôt;

- správca dane uskutočnil svedecké výpovede so zamestnancami, ktorí boli zamestnaní na prevádzke dodávateľa v kritickom období - F. C., I. C., E. J., so zamestnancami žalobcu, ktorí boli v tomto období zamestnaní ako vodiči - A. H., K. H., C. L., H. M., N. A., B. O., E. F. a s konateľom spoločnosti Q 4 U, spol. s r.o. - K. N., ktorá zabezpečovala servis dotknutej elektronickej registračnej pokladnice, na základe ktorých bolo zistené, že

- o vodiči si pohonné hmoty do zverených motorových vozidiel tankovali sami,

- o za nákup pohonných hmôt platili tankovacou kartou,

- o žiaden vodič nepotvrdil tankovanie pohonných hmôt na dotknutej čerpacej stanici,

- o pokladničné doklady od dodávateľa im nie sú známe,

- o v roku 2015 vodiči disponovali tankovacími kartami, ktorými uhrádzali tankovanie pohonných hmôt na čerpacích staniaciach, neskôr na čerpacej stanici Slovnaft,

- o je málo pravdepodobné, aby len jeden z vodičov nedisponoval tankovacou kartou, prípadne hotovosťou a pri potrebe tankovania žiadal svojho brata - nadriadeného, aby ho sprevádzal na čerpaciu stanicu z dôvodu platby za nakúpené pohonné látky,

- o na čerpacej stanici sa v období nákupu pohonných hmôt nachádzala jedna registračná pokladnica, tankovanie pohonných látok zo stojana je priamo prepojené na registračnú pokladnicu a údaje sú automaticky prenášané do pokladne,

o zásah zo strany obsluhy do systému registračnej pokladnice pred vydaním pokladničného dokladu nie je možný a neoprávnený zásah nebol potvrdený ani konateľom servisnej organizácie, o od roku 2011 majú všetky čerpace stanice dodávateľa fiškálne moduly od firmy VAROS, s.r.o. a majú termotlačiarne;

- bol vyhotovený znalecký posudok č. 41/2019 zo 16.12.2019 elektronickej registračnej pokladnice tip: FT 4000, model TMT 88, výrobné číslo 4000 – FT- 05261, DKP 5002020372552092, pričom znalcovi boli vydané fotokópie zjednodušených faktúr uvedených v bode číslo 3 tohto rozsudku - z tohto posudku najmä vyplynulo, že pokladničné doklady sú zjavne falošné;

- porovnaním jazd motorových vozidiel s EČV: C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C., C. k pohybu vozidiel po vymedzených úsekoch ciest na základe výpisov mýtnych transakcií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s. s dátumami nákupov pohonných látok bolo zistené, že predmetné motorové vozidlá sa v dňoch deklarovaného nákupu pohonných látok nepohybovali v meste (mieste), v ktorom sa nachádzala predmetná čerpacia stanica dodávateľa a tvrdenia o čerpaní pohonných látok na tejto čerpacej stanici spoločníkom E. H. neboli správcovi dane preukázané žiadnymi relevantnými dôkazmi.

11. Žalobcovi bolo oznámené konanie ústneho pojednávania v termíne dňa 30.01.2020, na ktoré sa nedostavil.

12. Vo vzťahu k odvolaniu žalobcu žalovaný uviedol, že

- správca dane od konateľov dodávateľskej spoločnosti požadoval iba také skutočnosti, ktoré sa týkali ich vlastnej činnosti, miestneho zisťovania sa tieto osoby zúčastnili ako daňové subjekty, ktoré majú voči správcovi dane povinnosť predložiť požadované doklady, v danom prípade správca dane nevyužil inštitút svedeckej výpovede, uvedené osoby neustanovil za svedkov a preto nemal povinnosť upovedomiť žalobcu o tom, že bude vykonávať výsluch svedka;

- nestanovením lehoty žalobcovi na vyjadrenie sa k oboznámeniu so zisteniami z daňovej kontroly nebolo upreté právo žalobcu vyplývajúce z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku;

- nestanovením lehoty na vyjadrenie sa mal žalobca túto lehotu dlhšiu a to až 9 dní, respektíve 14 dní;

- po tom ako bolo prvotné rozhodnutie správcu dane zrušené žalovaným pre nedostatočne zistený skutkový stav, bolo povinnosťou správcu dane (a teda tento mohol) vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní;

- zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku nevyplýva povinnosť správcu dane oznamovať kontrolovanému daňovému subjektu, že do daňového konania bol prizvaný súdny znalec;

- žalobca bol predvolaný na termín ústneho pojednávania, ktoré sa malo konať dňa 30.01.2020 za účelom oboznámenia s dôkazmi získanými vo vyrubovacom konaní, pričom na tento termín sa nedostavil a dôvod svojej neúčasti neoznámil, ani sa neospravedlnil.

II.

Správna žaloba, stanoviská,  
konanie pred správnym súdom

A. Správna žaloba

13. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 101459771/2020 z 18.9.2020 správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“). Navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

14. V správnej žalobe najmä uviedol, že

- postup žalovaného ako odvolacieho orgánu, ktorý po konštatovaní nedostatočne zisteného skutkového stavu zruil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil do vyrubovacieho konania na vykonanie ďalšieho dokazovania je v rozpore s ustanovením § 74 ods. 3 daňového poriadku;

- pokiaľ odvolací orgán konštatuje nedostatočné zistenie skutkového stavu a uzná za potrebné vykonať ďalšie dokazovanie, potom ho má v rámci odvolacieho konania vykonať sám;

- ak obdobný postup aplikujú aj správne sudy, kasačný súd alebo Ministerstvo financií Slovenskej republiky, potom ich postup je v rozpore so základnou zásadou správy daní, ktorou je zásada zákonnosti v zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku;

- v tejto súvislosti tiež poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008;
- správca dane v priebehu daňovej kontroly porušil ustanovenie § 27 ods. 1 v nadväznosti na § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, keď v písomnosti č. 100942665/2018 zo 14.05.2018 nestanovil žiadnu lehotu, v ktorej by sa žalobca mohol k jeho zisteniam vyjadriť, no zároveň žalobcu poučil, že ak svoje právo v stanovenej lehote nevyužije správca dane vyhotoví protokol bez vyjadrenia žalobcu;
- žalobca nespochybňuje zistenia správcu dane, avšak zdôrazňuje, že k daňovej kontrole predložil len také doklady, ktoré mu boli vydané obsluhou čerpacej stanice dodávateľa;
- žalobca poukázal na rozhodnutia Krajského súdu v Prešove v obdobných veciach žalobcu pod sp. zn. 2S/38/2017 z 11.09.2018, 6S/13/2018 z 22.11.2018, 2S/14/2018 z 08.01.2019 a 5S/14/2018 z 08.01.2019, ktorými boli rozhodnutia daňových orgánov zrušené a vec im bola vrátená na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a ďalej žalobca časť rozsudku sp. zn. 2S/14/2018 z 08.01.2019 citoval v tom zmysle, že možno pripustiť, že žalobca pohonné hmoty skutočne tankoval avšak od dodávateľa získal falošné doklady a z tohto dôvodu je potrebné doplniť dokazovanie vo vzťahu k čerpacej stanici dodávateľa;
- zabezpečenie znaleckého posudku do konania bolo zbytočné, pretože vykonať tento dôkaz nenavrhol žalobca v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku a zároveň pre právne posúdenie veci nie je podstatné, či predmetné pokladničné doklady boli vyhotovené v registračnej pokladnici dodávateľa alebo neboli, ale podstatnou skutočnosťou je to, či došlo k dodaniu tovaru zo strany dodávateľskej spoločnosti a ku vzniku daňovej povinnosti;
- žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, aké pokladničné doklady mu boli zamestnancami čerpacej stanice dodávateľskej spoločnosti vydané;
- správca dane v priebehu daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie zo spisu daňového subjektu STEELMEN, s.r.o. zistil, že časť dokladov vyhotovených v elektronickej registračnej pokladnici čerpacej stanice dodávateľskej spoločnosti sú identické s dokladmi o nákupe pohonných hmôt, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH aj kontrolovaný daňový subjekt;
- uvedené nasvedčuje záveru o tom, že predmetné falzifikáty boli vydané tou spoločnosťou, ktorá peňažnú hotovosť za odobraté pohonné hmoty od obidvoch daňových subjektov prevzala a predmetné pokladničné doklady im vydala;
- žalobcovi bolo upreté právo podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, keďže žalobca nebol v daňovom konaní oboznámený so znaleckým posudkom a so znalcom nebolo vykonané ústne pojednávanie.

## B. Vyjadrenie žalovaného

15. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe po rekapitulácii už vyššie uvedených zistení správcu dane najmä uviedol, že

- daňový poriadok umožňuje odvolaciemu orgánu zrušiť rozhodnutie správcu dane a vec vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom ak by vykonal dokazovanie odvolací orgán a následne vydal rozhodnutie o odvolaní, daňový subjekt by sa nemohol proti tomuto rozhodnutiu odvolať;
- žalobca bol listom č. 100877834/2018 z 3.5.2018 predvolaný na ústne pojednávanie na deň 28.5.2018, kde by bol oboznámený so zisteniami z daňovej kontroly a mohol by sa k nim vyjadriť - tohto ústneho pojednávania sa však nezúčastnil a svoje právo neuplatnil. Až následne mu bolo zaslané písomné oboznámenie, ku ktorému sa tiež mohol vyjadriť. Aj keď mu nebola stanovená lehota správca dane by sa jeho návrhmi zaoberal vo vyrubovacom konaní. Navyše vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly žalobca namietal len vyhotovenie dvoch protokolov pričom nespochybňoval zistenia správcu dane a nepredložil žiadne ďalšie dôkazy;
- znalecké dokazovanie bol žalovaný povinný vykonať v súvislosti so záväzným právnym názorom Krajského súdu v Prešove;
- žalovaný spochybňuje dodanie pohonných hmôt dodávateľom na jeho čerpacej stanici, keďže túto skutočnosť nepotvrdili vodiči motorových vozidiel, čerpanie E. H. nebolo nijako preukázané a ani výpisy z mýtného systému nepotvrdili pohyb vozidiel žalobcu v mieste čerpania dňa a času uvedených na dokladoch;
- znalec nebol správcom dane predvolaný ako svedok, ale bol požiadaný o vypracovanie znaleckého posudku, pričom žalobcovi bolo listom č. 100108114/2020 z 9.1.2020 oznámené, že dňa 30.1.2020 sa uskutoční ústne pojednávanie v súvislosti s konaním vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty, na ktorom chcel oboznámiť žalobcu so získanými dôkazmi, pričom na toto ústne pojednávanie sa žalobca nedostavil.

### C. Ostatné stanoviská a ďalší priebeh konania pred správnym súdom

16. Následne žalobca vo svojom vyjadrení z 05.03.2021 nad rámec žalobných bodov najmä uviedol, že žalovaný sa nevyjadril k zákonnej povinnosti odvolacieho orgánu vykonať dokazovanie v odvolacom konaní, pričom zároveň poukazuje žalovaného na odvolanie žalobcu z 2.4.2020, v ktorom žalobca naozaj namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu je účelové a zavádzajúce, keďže po jeho podaní sa už žiadne dokazovanie nevykonávalo, ale napadnuté rozhodnutie správcu dane bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného. Ďalej opätovne poukázal na výskyt falzifikátov pokladničných dokladov u žalobcu a takisto u ďalšej spoločnosti, čo samo osebe svedčí o tom, že tieto falzifikáty musel vydať dodávateľ obom týmto spoločnostiam. Tiež uviedol, že bolo úlohou správcu dane oboznámiť žalobcu s obsahom znaleckého posudku a predvolať znalca na ústne pojednávanie, na ktorom by mu mohol žalobca klásť otázky. Povinnosť správcu dane nariadiť ústne pojednávanie so znalcom pritom vyplýva zo základnej zásady správy daní uvedenej v § 3 ods. 1 daňového poriadku.

17. Vyššie uvedené vyjadrenie žalobcu bolo žalovanému doručené dňa 26.3.2021. Žalovaný k tomuto nezaujal žiadne stanovisko.

18. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 1.6.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Prešove a bola jej pridelená sp. zn. 1S/82/2020. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. PO-1S/82/2020.

19. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania nariadil pojednávanie na deň 20.06.2024, na ktoré sa dostavil právny zástupca žalobcu a poverená zástupkyňa žalovaného. Právny zástupca žalobcu zotrval na dôvodoch správnej žaloby, pričom zdôraznil, že v administratívnom spise sa nenachádza jediná pochybnosť správcu dane o tom, že by žalobca nebol čerpal pohonné hmoty. Nikdy nebol spochybnený vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa pohonných hmôt. Zároveň uviedol, že identický doklad bol zistený tak u žalobcu, ako aj u ďalšej spoločnosti - STEELMEN, s.r.o.. Preto je podľa právneho zástupcu potrebné zodpovedať otázku, kto vyrobil predmetné doklady. Poverená zástupkyňa žalovaného poukázala na svoje skoršie vyjadrenia a doplnila, že podmienka reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov v prípade žalobcu nebola splnená, keďže doplneným dokazovaním – výpoveďami svedkov a posúdením trás vozidiel žalobcu sa nepotvrdilo reálne tankovanie pohonných hmôt. Ďalej právny zástupca žalobcu poukázal na ďalšie konania žalobcu v obdobných veciach a doplnil, že zamestnanci čerpacej stanice netvrdili, že by žalobca na danej čerpacej stanici netankoval. Záverom navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a priznal mu náhradu trov v plnom rozsahu. Poverená zástupkyňa žalovaného navrhla správnu žalobu zamietnuť.

### III.

#### Aplikované ustanovenia právnych predpisov

20. Podľa § 19 ods. 1 a 2 daňového poriadku, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

21. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

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.

22. Podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku, ak nie je lehota pre niektorý úkon ustanovená týmto zákonom alebo osobitným predpisom, 1)určí primeranú lehotu správca dane a zároveň upozorní na následky nedodržania tejto lehoty. Lehotu kratšiu ako osem dní možno určiť len výnimočne pre jednoduché úkony alebo osobitne naliehavé úkony.

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

24. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

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

26. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

27. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu, najneskôr však do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcom dane podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán.

28. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

#### IV.

##### Dôvody rozhodnutia správneho súdu

32. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. S.s.p., po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou a včas, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná.

##### K namietanému porušeniu práva na vyjadrenie

33. Z obsahu spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie august až december 2015, ktorá začala dňa 29.6.2017. Správca dane žalobcovi doručil výzvu č. 100586419/2018 z 20.03.2018 (č. 37 administratívneho spisu) vydanú podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, v ktorej vyzval žalobcu na doplnenie dokladov a poskytnutie vysvetlení vzniknutých nejasností, konkrétne aby vo vzťahu k zjednodušeným faktúram od dodávateľskej spoločnosti uviedol, či sú k jednotlivým vozidlám vedené záznamy o ich prevádzke, či tieto vozidlá boli trvalo prenajaté počas celého roka 2015, aby vyznačil EČV, ktoré tankovali pohonné hmoty v dňoch deklarovaných v zjednodušených faktúrach na čerpacej stanici dodávateľa, aby predložil kópie technických preukazov k jednotlivým motorovým vozidlám, záznamy o nákupe pohonných hmôt s vyčíslením stavu kilometrov jednotlivých motorových vozidiel za jednotlivé dni a skladové karty PHM mesačne za každé motorové vozidlo. Zároveň výzvou č. 100597382/2018 z 21.3.2018 vyzval žalobcu na predloženie evidencie DPH, obratovej predvahy a účtovného denníka za kontrolované zdaňovacie obdobia a kópie zmlúv o prenájme nákladných motorových vozidiel, ktoré boli uzavreté v roku 2015 v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku v lehote 8 dní odo dňa doručenia výzvy. Žalobca v podaniach zo 6.4.2018 a z 12.4.2018 reagoval na výzvy správcu dane.

34. Žalobca bol dňa 7.5.2018 správcom dane predvolaný (predvolanie č.100877834/2018) na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 28.5.2018 o 9:00 hod. u správcu dane. Následne dňa 16.5.2018 žalobca telefonicky kontaktoval správcu dane za účelom dohodnutia zmeny termínu ústneho pojednávania, v stanovenom termíne mal byť odcestovaný a navrhol vykonanie ústneho pojednávania v dňoch 4. až 8.6.2018, ktorý správcovi dane nevyhovoval, preto správca dane navrhol termín v dňoch 21. až 25.5.2018, čo žalobca bez uvedenia dôvodu odmietol. Náhradný termín sa nepodarilo dohodnúť ani v rámci ďalšieho telefonického rozhovoru toho istého dňa. Následne žalobca adresoval správcovi dane ospravedlnenie z neúčasti na ústnom pojednávaní. V oznámení z 24.5.2018 (zaslané tiež elektronicky dňa 25.5.2018) správca dane informoval žalobcu o platnosti pôvodne stanoveného termínu ústneho pojednávania, na ktorý sa žalobca nedostavil.

35. Zároveň správca dane v písomnosti č. 100942665/2018 zo 14.5.2018 oboznámil žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly, pričom nestanovil žiadnu lehotu, v ktorej by sa žalobca mohol k jeho zisteniam vyjadriť a zároveň žalobcu poučil, že ak svoje právo v stanovenej lehote nevyužije správca dane vyhotoví protokol bez vyjadrenia žalobcu. Predmetná písomnosť bola žalobcovi doručená dňa 21.5.2018. Deviaty deň od jej doručenia, t. j. 30.5.2018 správca dane vypracoval Protokol. Spolu s protokolom bola žalobcovi dňa 4.6.2018 doručená aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole a výzva na označenie, prípadne predloženie dôkazov preukazujúcich žalobcove tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Žalobca na písomnosť zo 14.5.2018 nereagoval vôbec a k Protokolu sa vyjadril v podaní z 25.6.2018, v ktorom

absentovala argumentácia vo vzťahu k zisteniam a záverom správcu dane, pričom žalobca namietal jedine postup správcu dane, spočívajúci vo vydaní viacerých protokolov z jednej daňovej kontroly.

36. Z uvedeného správneho súdu vyplýva, že žalobca mal v priebehu daňovej kontroly možnosť nazerať do spisu správcu dane, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, na čo bol aj vyzvaný. Žalobcovi boli oznámené pochybnosti správcu dane týkajúce sa posudzovaných zdaniteľných obchodov. Žalobca mal možnosť kedykoľvek od začatia výkonu daňovej kontroly nahliadnuť do spisu ako aj požadovať od správcu dane oboznámenie o zisteniach správcu dane pri výkone daňovej kontroly.

37. Podľa správneho súdu je nutné tiež zdôrazniť, že žalobca bol zároveň predvolaný na ústne pojednávanie, kde mal rovnako možnosť oboznámiť sa so zisteniami z daňovej kontroly a k týmto sa vyjadriť. Správcom dane navrhnutý náhradný termín v dňoch 21. až 25.5.2018 žalobca bez uvedenia dôvodu odmietol (dňa 21.5.2018 mu už bolo doručené písomné oboznámenie so zisteniami z daňovej kontroly).

38. Možno uznať, že neuvedenie lehoty na vyjadrenie sa k písomne oznámeným zisteniam z daňovej kontroly je porušením ust. § 27 ods. 1 Daňového poriadku, nemalo však vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, Protokolu ani následne vydaných rozhodnutí daňových orgánov. Je potrebné zdôrazniť, že žalobcovi bola poskytnutá možnosť oboznámiť sa so zisteniami správcu dane ako aj časový priestor (od 21.5. do 30.5.2018) na vyjadrenie, ktorý je svojim rozsahom v súlade s vyššie uvedeným ustanovením a vzhľadom na obsah oznámenia zo dňa 14.5.2018 aj primeraný. Svoje právo žalobca nevyužil ani jednou z vyššie uvedených možností, keďže ústneho pojednávania sa nezúčastnil a v primeranom čase od doručenia oznámenia zo dňa 14.5.2018 sa k zisteniam správcu dane nevyjadril, nakoľko správcovi dane nebolo žiadne vyjadrenie k oboznámeniu ani dodatočne doložené (nebolo podané ani po vyhotovení protokolu, ktorý bol žalobcovi doručený až 4.6.2018), a to napriek tomu, že samotné vyhotovenie protokolu nebránilo žalobcovi vyjadrenie resp. dôkazy označiť alebo predložiť. Žalobca nenamietal, že by vyjadrenie vôbec podal. Protokol bol doručený žalobcovi aj s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a označenie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, kde mohol žalobca uviesť návrhy a dôkazy, ktorými by sa musel správca dane vo vyrubovacom konaní zaoberať, čo sa taktiež nestalo, nakoľko žalobca sa k vecnej stránke daňovej kontroly nevyjadril a poukazoval len na procesné pochybenie. Žalobca sa teda mohol v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, čo však neurobil.

39. Uvedené porušenie povinnosti správcu dane uviesť v oznámení zo 14.5.2018 lehotu na vyjadrenie tak správny súd nevyhodnotil ako podstatné porušenie daňových predpisov, ktoré by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, či zákonnosť samotných rozhodnutí. Právo žalobcu na vyjadrenie podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku mu nebolo týmto upreté, a navyše žalobca ho nevyužil keď nepodal vyjadrenie vôbec.

K namietanému dokazovaniu vo vyrubovacom konaní

40. Ďalšou spornou otázkou je posúdenie toho, či správca dane môže vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, ak daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol.

41. Žalobca tvrdil, že v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku správca dane nemôže vykonať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní, pokiaľ ich nenavrhol daňový subjekt (žalobca). Podľa žalobcu, uvedené obmedzenie nemožno prekonať ani primeranou aplikáciou § 74 ods. 3 Daňového poriadku kedy odvolací orgán po podaní odvolania, namiesto vlastného doplnenia dokazovania, zruší rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie vykonanie ďalších dôkazov.

42. V predmetnej veci správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní dôkazy nenavrnuté žalobcom až potom, ako bolo jeho skoršie rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom (žalovaným) a riadiac sa jeho záväzným právnym názorom. Navyše, samotný žalobca v doplnení odvolania zo dňa 16.10.2018 namietal nedostatočne zistený skutkový stav a v tejto súvislosti tiež poukazoval na rozsudok Krajského súdu v Prešove v obdobnej právnej veci žalobcu týkajúcej sa iného zdaňovacieho obdobia sp. zn. 2S/38/2017 zo dňa 11.9.2018, pričom žalobca nesporne navádzal odvolací orgán k aplikácii záverov citovaného rozsudku (keď poukazoval na podobnosť aktuálne prejednávanej veci s prípadom,

posudzovaným v citovanom rozsudku a uzavrel, že v prípade podania správnej žaloby bude súd postupovať rovnako aj v tejto veci), ktorý zaviazal daňové orgány v tam súdnej veci na doplnenie dokazovania výsluchom zamestnancov žalobcu, zamestnancov čerpacej stanice jeho dodávateľa a tiež zdôraznil, že na posúdenie pravosti zjednodušených faktúr je potrebné zaobstarať znalecký posudok. Podľa správneho súdu tak nemožno právny názor žalovaného ako odvolacieho orgánu, znejúci na doplnenie dokazovania či vykonanie tohto dokazovania správcom dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. K doplneniu dokazovania totiž došlo v reakcii na obsah odvolania, ktoré žalobca podal voči prvému rozhodnutiu správcu dane.

43. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na znenie ust. § 74 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. V aktuálne súdnej právnej veci žalovaný, preskúmajúc skôr vydané rozhodnutie správcu dane, dospel k záveru o potrebe doplnenia dokazovania, pričom namiesto postupu podľa vyššie citovaného ustanovenia nariadil doplnenie dokazovania správcovi dane (po zrušení jeho rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie). Uvedeným postupom daňových orgánov tak bol žalobcovi poskytnutý širší priestor na ochranu jeho subjektívnych práv, nakoľko mal možnosť namietat' závery správcu dane vyplývajúce z doplneného dokazovania prostredníctvom odvolania (oproti postupu podľa § 74 ods. 3 daňového poriadku, kedy by prichádzalo do úvahy už iba podanie správnej žaloby).

44. Nastolenou právnou otázkou sa napokon v nedávnej dobe vysporiadal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023 v bodoch 30 až 36, ktorý bol ďalej argumentačne podporený napr. rozsudkom sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21.11.2023 v bodoch 26 a 27 (v ďalších rozsudkoch ostatné senáty potvrdili jednotnosť v prístupe k jej posudzovaniu, napr. rozsudky sp. zn. 3Sfk/128/2022 z 18.12.2023, 2 Sfk/106/2022 z 29.1.2024). Ďalej preto správny súd primerane poukazuje na body 35 a 36 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023: „... ustanovenie [§ 68 ods. 3 Daňového poriadku – poznámka správneho súdu] umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu tohto ustanovenia nemožno vyvodit' absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu ... 36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodit' záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“ a tiež body 26 a 27 rozsudku sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21.11.2023: „... z výkladu ustanovenia § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán má právo vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, vyplýva, že zákonodarca nechcel limitovať dokazovanie daňových orgánov len na čas výkonu daňovej kontroly a en bloc vylúčiť možnosť doplnenia dokazovania v ostatných štádiách konania, najmä pokiaľ by doplnenie dokazovania malo byť v prospech procesných práv daňového subjektu. Uvedené potvrdzuje aj ustanovenie § 24 ods. 2 cit. zák., ktoré uvádza, že správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Cit. ustanovenie osobitne nevyklučuje vyrubovacie konanie ako časť daňového konania, kedy by správca dane bol pri dokazovaní viazaný len návrhmi daňového subjektu, ako to vykladal správny súd v napadnutom rozsudku.

27. Pokiaľ odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania v zmysle § 74 ods. 2 cit. zák. výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty a zároveň v zmysle § 74 ods. 3 cit. zák. má právo vykonávať dokazovanie, kasačný súd nevidí dôvod, prečo by odvolací orgán nemohol delegovať toto oprávnenie na správcu dane s jasným pokynom, ktorým je následne správca dane viazaný. V opačnom prípade by akékoľvek doplnenie dokazovania, ktoré by po ukončení daňovej kontroly vyvstalo, mohol vykonávať len odvolací orgán, čo sa kasačnému súdu, vzhľadom na kapacity ľudských zdrojov odvolacieho orgánu, ako aj vzhľadom na hospodárnosť samotného konania nejaví ako účelné.“

45. Za daných okolností možno teda uzavrieť, že pokiaľ správca dane vykonal v rámci vyrubovacieho konania dôkazy nenavrhnuté daňovým subjektom, avšak v reakcii na výsledok odvolacieho konania, takému postupu niet čo vytknúť.

K ostatným žalobným bodom

46. Žalobný bod v ktorom žalobca namietal porušenie jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, keďže nebol oboznámený so znaleckým posudkom a so znalcom nebolo vykonané ústne pojednávanie vyhodnotil správny súd ako nedôvodný.

47. Z obsahu administratívneho spisu (č. I. 81 až 89, 91 až 116) vyplýva, že splnomocnený zástupca žalobcu bol upovedomený o termínoch ústnych pojednávaní, na ktorých mali byť vypočutí svedkovia, pričom niektorých ústnych pojednávaní sa aj zúčastnil. Splnomocnenému zástupcovi žalobcu bol zároveň oznámený termín uskutočnenia ústneho pojednávania dňa 30.1.2020 o 10:00 v súvislosti s vyrubovacím konaním. V predvolaní bol zároveň poučený, že ak sa žalobca nezúčastní prerokovania dôkazov, správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam. Z úradného záznamu č. 100334872/2020 z 31.1.2020 vyplynulo, že žalobca sa na ústne pojednávanie nedostavil, pričom z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by svoju neúčast ospravedlnil (to napokon netvrdil ani samotný žalobca). Správny súd tak mal za preukázané, že pokiaľ ide o vypočutie svedkov, o tomto bol žalobca upovedomený (v niektorých prípadoch sa vypočutia aj zúčastnil). Zároveň bol žalobca upovedomený o konaní ústneho pojednávania, na ktorom mal byť oboznámený s výsledkami dokazovania a teda aj so znaleckým posudkom. Skutočnosť, že sa na toto pojednávanie bez ospravedlnenia nedostavil tak nemožno vytykať správcovi dane. Žalobca tak mal možnosť oboznámiť sa so znaleckým posudkom a potom aj prípadne navrhnúť nariadenie ústneho pojednávania za účelom výsluchu znalca.

48. Daňový subjekt má právo byť pri vypočutí znalca obdobne ako pri vypočutí svedka. Pri výpovedi znalca daňový subjekt a jeho zástupca majú právo klásť znalcovi otázky. Obdobne ako pri výsluchu svedka ide o zákonné právo daňového subjektu, a preto správca je povinný o vypočutí znalca daňový subjekt informovať včas. Vzhľadom na zásadu písomnosti pri správe daní, informácia správcu dane o vypočutí znalca by mala byť daňovému subjektu, resp. jeho zástupcovi poskytnutá v písomnej forme. Z ustanovenia § 25a Daňového poriadku a zároveň aj z judikatúry vyplýva, že daňovému subjektu prislúcha zákonné právo klásť znalcovi otázky len v prípade, ak znalec vypovedá, t.j. v prípade, ak správca dane v rámci dokazovania pristúpi okrem vypracovania znaleckého posudku, resp. odborného stanoviska aj k vypočutiu znalca. (KUBINCOVÁ, Soňa. § 25a [Znalec]. In: KUBINCOVÁ, Soňa. Daňový poriadok. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, ISBN 978-80-89603-28-2.) „Ak znalec písomne vypracuje znalecký posudok, správny orgán nemá podľa zákona č. 511/1992 Zb. povinnosť nariaďovať s ním ústne pojednávanie, a teda nebolo porušené žalobcovo právo, klásť znalcovi otázky, keďže sa ústne pojednávanie so znalcom neuskutočnilo.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 3. 4. 2012, sp. zn. 3Sžf/12/2012).

49. V predmetnej veci správca dane nevykonala ústne pojednávanie, na ktoré by predvolal znalca, keďže takýto postup zjavne nepovažoval za potrebný a požiadavka na jeho vykonanie nebola v priebehu vyrubovacieho konania vznesená (ako to už vyplynulo v bode 47 tohto rozsudku). Žalobcovo právo klásť znalcovi otázky teda nebolo porušené, keďže sa ústne pojednávanie so znalcom neuskutočnilo. Žalobca napokon so závermi znaleckého posudku nepolemizoval, vykonanie znaleckého posudku považoval za zbytočné a najmä závery správcu dane (podporené znaleckým posudkom) o tom, že predložené pokladničné doklady sú falzifikátmi nespochybnuje, iba tvrdí, že tieto doklady získal od svojho dodávateľa.

50. Úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu preukazovania podľa Daňového poriadku. Ustanovenie § 49 ods. 2 a § 51 citovaného zákona určujú, ako musí platiteľ prijať a tiež zdaniteľné plnenia použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet a kedy mu tento nárok vzniká. Nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky stanovené v § 49 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona, t.j. že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb

ako platiteľ. K otázke dôkaznej povinnosti daňového subjektu pri preukazovaní nároku na odpočítanie DPH sa vo svojej judikatúre opakovane vyjadril Najvyšší súd SR, napr. v rozsudku č. k. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 judikoval, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok“.

51. Správny súd mal z administratívneho spisu preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august až december 2015, pri ktorej preveroval oprávnenosť uplatneného odpočítania dane na základe zjednodušených faktúr vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou s DKP 5002020372552092 od dodávateľa za dodanie pohonných hmôt. Na základe vykonaného miestneho zisťovania (na dožiadanie) bola získaná zápisnica z 20.05.2017, v ktorej konatelia dodávateľskej spoločnosti, uviedli, že preverované doklady za zdaňovacie obdobie október 2015 neboli vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou s DKP č. 50020203252092. Preverované doklady sú teda falošné, ide o falzifikáty a preto nie sú zahrnuté v kontrolnom zázname, denných uzávierkach, v účtovníctve ani v evidencii dane z pridanej hodnoty.

52. Ďalej žalobca uviedol, že na čerpacej stanici dodávateľa tankoval pohonné hmoty v mesiaci október 2015 spoločník spoločnosti žalobcu E. H., nemožno vylúčiť, že sa medzi predmetnými dokladmi z ERP nenachádza aj doklad či doklady, ktoré na zúčtovanie predložil niektorý z ich zamestnancov, keďže spoločnosť nevedie evidenciu o tom, ktorý z vodičov predložil konkrétny doklad o čerpaní pohonných hmôt.

53. Zo svedeckých výpovedí zamestnancov, ktorí boli zamestnaní na prevádzke dodávateľa v kritickom období - F. C., I. C., E. J. najmä vyplynulo, že na čerpacej stanici sa v období nákupu pohonných hmôt nachádzala jedna registračná pokladnica, tankovanie pohonných látok zo stojana je priamo prepojené na registračnú pokladnicu, údaje sú automaticky prenášané do pokladne a zásah zo strany obsluhy nie je možný a na prevádzke v ERP sa bloček nedá sfaľšovať.

54. Zo svedeckých výpovedí zamestnancov žalobcu, ktorí boli v tomto období zamestnaní ako vodiči - A. H., C. L., H. M., N. A., B. O., E. F., najmä vyplynulo, že vodiči si pohonné hmoty do zverených motorových vozidiel tankovali sami (A. H. zavolať svojho brata, ktorý mal za nákup zaplatiť), vodiči disponovali tankovacími kartami, ktorými uhrádzali tankovanie pohonných hmôt na čerpacích staniciach, neskôr tankovali iba na čerpacej stanici Slovnaft, v niektorých prípadoch bola využitá cisterna od spoločnosti Dracar, z ktorej sa čerpali pohonné hmoty. Žiaden vodič nepotvrdil tankovanie pohonných hmôt na dotknutej čerpacej stanici (svedkovia H., O. a F. to vylúčili, L. a M. si nepamätajú, že by niekedy navštívili dotknutú čerpaciu stanicu a Jenča nevedel odpovedať) a pokladničné doklady od dodávateľa im nie sú známe. Vzhľadom na zistené skutočnosti je možné prijať záver daňových orgánov, že je málo pravdepodobné, aby len jeden z vodičov (A. H.) nedisponoval tankovacou kartou, prípadne hotovosťou a pri potrebe tankovania žiadal svojho brata, aby ho sprevádzal na čerpaciu stanicu z dôvodu platby za nakúpené pohonné látky. Tento vodič navyše vylúčil, že by niekedy tankoval na čerpacej stanici dodávateľa, preto na účely tohto konania je spôsob tankovania a platby na iných čerpacích staniciach nepodstatný.

55. Ďalej konateľ spoločnosti Q 4 U, spol. s r.o. K. N. vylúčil zásah zo strany obsluhy do systému registračnej pokladnice pred vydaním pokladničného dokladu.

56. Správca dane zabezpečil do konania znalecký posudok č. 41/2019 z 16.12.2019 elektronickej registračnej pokladnice tip: FT 4000, model TMT 88, výrobné číslo 4000 – FT- 05261, DKP 5002020372552092, pričom znalcovi boli vydané fotokópie zjednodušených faktúr uvedených v bode číslo 3 tohto rozsudku - z tohto posudku najmä vyplynulo, že pokladničné doklady sú zjavne falošné.

57. Správca dane zároveň porovnaním jász motorových vozidiel žalobcu k pohybu vozidiel po vymedzených úsekoch ciest na základe výpisov mýtnych transakcií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s. s dátumami nákupov pohonných látok zistil, že predmetné motorové vozidlá sa v dňoch deklarovaného nákupu pohonných látok nepohybovali v meste (mieste), v ktorom sa nachádzala

predmetná čerpacia stanica dodávateľa. Tvrdenia o čerpaní pohonných látok na tejto čerpacej stanici spoločníkom E. H. neboli správcovi dane preukázané žiadnymi relevantnými dôkazmi a možno ich tak vyhodnotiť ako nepodložené.

58. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukázanosti oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH, t.j. žalobca v posudzovaných zdaniteľných obchodoch nemal doklad vyhotovený dodávateľom, ktorý tovar mal dodať, pretože predložené doklady boli znalcom označené za falzifikáty.

59. Správny súd sa v celom rozsahu stotožňuje s argumentáciou žalovaného, že zákon o DPH určil pre dokazovanie nároku na odpočet dane podmienky, ktoré je potrebné dodržať, lebo v opačnom prípade dôsledky ich porušenia znáša daňový subjekt. Uskutočnenie dodania tovaru a služby, vznik daňovej povinnosti a následné právo odpočítať daň je potrebné deklarovať jednak po formálnej stránke (dodávateľskou faktúrou) ako aj po stránke obsahovej t. j. preukázať, že k dodaniu fakturovaného plnenia aj reálne došlo deklarovaným spôsobom. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že v posudzovanej veci uvedené atribúty žalobca nespĺnil, s poukazom na zistenie správcu dane, že predmetné zjednodušené faktúry neboli vystavené elektronickou registračnou pokladnicou s DKP 5002020372552092 a nevyhotovil ich deklarovaný dodávateľ. Porovnaním dokladov stiahnutých z fiškálneho modulu pokladnice s DKP 5002020372552092 a kópií dokladov predložených žalobcom správca dane zistil, že ani jeden doklad nie je originál. Zjednodušené faktúry, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, dodávateľská spoločnosť nemá vo svojom účtovníctve, v evidencii dane z pridanej hodnoty, v kontrolnom zázname a denných uzávierkach.

60. Správny súd sa nestotožňuje s názorom prezentovaným žalobcom, že ak správca dane spochybňuje pravosť predložených dokladov, potom táto pochybnosť nemôže byť na ťarchu žalobcu. Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej praxi už vyslovil názor, že 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, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa (rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/34/2016 zo dňa 11.07.2018).

61. Platiteľ dane z pridanej hodnoty, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, je teda povinný splniť všetky podmienky stanovené pre odpočítanie dane Daňovým poriadkom. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Ak daňový subjekt svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

62. K námietke žalobcu, že správca dane neposudzoval reálnosť deklarovaných plnení, pričom žalobca predložil evidenciu spotreby pohonných hmôt motorových vozidiel a k námietke, že daňová povinnosť na strane dodávateľa tovaru nevzniká vystavením faktúry alebo vydaním dokladu z ERP, ale podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH v znení neskorších predpisov daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, ktorý bol podľa neho dodaný, sa správny súd stotožnil s právnou argumentáciou žalovaného, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Keďže predložené zjednodušené faktúry sú falzifikátmi, nemožno hovoriť o reálnosti zdaniteľných obchodov. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a správcu dane je zrejmé, že posudzovaním reálnosti deklarovaných plnení na základe dokladov predložených žalobcom sa daňové orgány zaoberali. Žalobca v konaní síce predložil evidencie nákupu pohonných hmôt avšak tieto záznamy neobsahovali previazanie na stav kilometrov v jednotlivých dňoch tak, aby bolo možné porovnať reálnosť nákupu pohonných hmôt k prejazdeným kilometrom a účelu vykázaných jász za jednotlivé motorové vozidlá.

63. Žalobca poukazyval na obdobné rozhodnutia Krajského súdu v Prešove v obdobných veciach žalobcu pod sp. zn. 2S/38/2017 z 11.09.2018, 6S/13/2018 z 22.11.2018, 2S/14/2018 z 08.01.2019 a 5S/14/2018 z 08.01.2019, ktorými boli rozhodnutia daňových orgánov zrušené a vec im bola vrátená na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a ďalej žalobca časť rozsudku sp. zn. 2S/14/2018 z 08.01.2019 citoval v tom zmysle, že možno pripustiť, že žalobca pohonné hmoty skutočne

tankoval avšak od dodávateľa získal falošné doklady a z tohto dôvodu je potrebné doplniť dokazovanie vo vzťahu k čerpacej stanici dodávateľa. Správca dane dokazovanie doplnil v už vyššie naznačenom smere vo vzťahu k čerpacej stanici dodávateľskej spoločnosti, ktorej zamestnanci vylúčili výdaj falošných dokladov, resp. manipuláciu s ERP (túto vylúčila aj spoločnosť, ktorá zabezpečovala servis ERP), pričom samotní zamestnanci žalobcu vylúčili tankovanie pohonných hmôt na predmetnej čerpacej stanici, prípadne o tom nevedeli. Rovnako tak bolo znalcom potvrdené, že predložené pokladničné doklady sú falošné.

64. Žalobca ďalej namietal, že správca dane v priebehu daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie zo spisu daňového subjektu STEELMEN, s.r.o. zistil, že časť dokladov vyhotovených v elektronickej registračnej pokladnici čerpacej stanice dodávateľskej spoločnosti sú identické s dokladmi o nákupe pohonných hmôt, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH aj kontrolovaný daňový subjekt. Táto skutočnosť má podľa žalobcu potvrdzovať jeho tvrdenie, že pohonné hmoty skutočne natankoval, pričom je to práve dodávateľ, kto vyhotovil falošné pokladničné doklady. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že predmetná žalobná argumentácia už bola posúdená kasačným súdom v inom konaní týkajúcom sa žalobcu pod sp. zn. 6Sžfk/21/2020 z 26.5.2022, týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia jún 2015. S posúdením tejto argumentácie sa správny súd plne stotožňuje a preto ho cituje nasledovne: „29. Ďalej sťažovateľ tvrdil, že zhoda sporných dokladov s dokladmi, ktoré boli predmetom daňovej kontroly u- iného daňového subjektu, ktorý si tiež z nich odpočítal daň (STEELMEN, s.r.o.), v skutočnosti preukazujú, že si tieto doklady sťažovateľ nevyhotovil sám, ale mu boli vydané pracovníkmi čerpacej stanice dodávateľa. Kasačný súd považuje túto interpretáciu v skutkových okolnostiach veci za absurdnú. Sťažovateľ vlastne naznačuje, že jeho vodiči aj vodiči tohto iného subjektu boli v jednotlivých dňoch v rovnakom čase na rovnakej čerpacej stanici, načerpali rovnaké množstvo nafty a zaplatili rovnakú sumu a pracovníci čerpacej stanice im vydali identické falošné pokladničné bloky, ktoré (aby vodiči nepojali podozrenie) v reálnom čase vytlačili na tlačiarňu v priestoroch čerpacej stanice. Zistenia správcu dane o duplicitě falošných dokladov podľa kasačného súdu naopak naznačujú, že tieto doklady pochádzajú od rovnakého falšovateľa a extrémne znižujú vierohodnosť tvrdení sťažovateľa, že riadne čerpal (kúpil) sporné pohonné hmoty. Kasačný súd tiež poznamenáva, že pri pohonných hmotách ako tovare podliehajúcom pomerne prísnemu kontrolnému režimu je ťažko predstaviteľné, že by obsluha čerpacej stanice predávala takto načierno naftu priamo v prevádzke a hromadne vydávala falošné pokladničné bloky. Pomerne všeobecná tabuľka o množstve nafty načerpanej v jednotlivých dňoch, ktorú sťažovateľ predložil, je vo svojej podstate len tvrdením sťažovateľa v písomnej podobe. Vlastne jediný dôkaz podporujúci tvrdenie, že malo dôjsť k čerpaniu u dodávateľa, teda sporné doklady, sa ukázal ako falošný.“

V.  
Záver

65. Správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že správna žaloba je nedôvodná a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol.

66. Podľa § 168 S.s.p. žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

67. Podľa § 175 ods. 1 S.s.p. o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

68. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 S.s.p., pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

69. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 Správneho súdneho poriadku odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

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.

Uvedená povinnosť 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 podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.