

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-1S/68/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200480
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Jelinková Dudzíková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1019200480.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M. (sudca spravodajca), členky senátu JUDr. Ingridy Hudecovej a člena senátu JUDr. Lukáša Galla, v právnej veci žalobcu: L Racing s.r.o., Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské podhradie, IČO: 36 375616, právne zastúpený: GRABAN, TORMA & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, Kováčska 53, 040 01 Košice, IČO: 36 730 564, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335682/2019 zo dňa 30.01.2019, takto

rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu **z a m i e t a**.
- II. Žalovanému súd právo na náhradu trov konania voči žalobcovi **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej označený aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu v čase od 22.08.2017 do 18.08.2018 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2017 v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Daňová kontrola bola začatá dňa 22.08.2017 na základe oznámenia o vykonaní daňovej kontroly č. 101546635/2017 zo dňa 13.07.2017, doručeného žalobcovi dňa 19.07.2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 101399928/2018 zo dňa 30.07.2018. Správca dane rozhodnutím č. 101860114/2018 zo dňa 20.09.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 238 213,84 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2017. Správca dane na základe vyhodnotenia dôkazov dospel k záveru, že nebolo správcovi dane preukázané, že žalobca skutočne prijal tovary a služby podľa faktúr č. 10170068 až 10170117 od dodávateľa admass SK s.r.o., Osloboditeľov 569, Krásnohorské Podhradie, IČO: 50 535 943, pretože spoločnosť admass SK s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, nemala žiadny majetok ani priestory na podnikanie, nedisponovala žiadnym materiálno – technickým vybavením. Predmetom plnenia podľa uvedených faktúr mal byť tovar a služby súvisiace s prevádzkou motorových vozidiel. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2017, pretože vykonaným dokazovaním boli zistené porušenia § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nebol reálne preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 v nadväznosti na § 8 a § 9 zákona o DPH z titulu dodania tovaru alebo služby v tuzemsku deklarovanej dodávateľom admass SK s.r.o., a teda nebol preukázaný vznik práva na odpočítanie dane.

2. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane č. 101860114/2018 zo dňa 20.09.2018 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100335682/2019 zo dňa 30.01.2019 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný k namietanému nepriznaniu dane v celkovej sume 238 213,84 EUR z faktúr vystavených dodávateľom admass SK s.r.o. za deklarované dodanie tovarov a služieb uviedol, že nemožno súhlasiť s vyjadrením v odvolaní, že správca dane nepriznanie dane postavil na pochybnostiach. Správca dane z vlastnej iniciatívy vykonal množstvo úkonov na zistenie skutkového stavu, zatiaľ čo žalobca iniciatívu pri predkladaní dokladov a dôkazov neprejavil, aj keď je zákonná dôkazná povinnosť na žalobcovi. Nepriznanie dane bolo z dôvodu, že žalobca bol pasívny a nepreukázal vecne dôkazmi údaje na dokladoch, z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane a skutočnosti požadované správcom dane vo výzvach a v zápisnici. Správca dane všetky zistenia o deklarovanom dodávateľovi žalobcu uviedol a žalobca mal možnosť preukázať skutočnosti, ktoré tvrdil o vykonávaní zdaniteľných obchodov. Žalobca vedel o pochybnostiach správcu dane z výzvy, z opakovanej výzvy na predloženie dokladov a dôkazov, aj zo zápisnice spísanej 06.06.2018.

II.

Žaloba

3. Všeobecnou správnou žalobou podanou dňa 04.04.2019 na Krajský súd v Bratislave sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100335682/2019 zo dňa 30.01.2019 ako aj rozhodnutia správcu dane č. 101860114/2018 zo dňa 20.09.2018 z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f), g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Podkladom pre rozhodnutie správcu dane bol protokol č. 101465703/2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v tomto protokole zo dňa 31.07.2018. Uvedený protokol nebol žalobcovi zákonne doručený. Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole odoslaný zo strany správcu dane žalobcovi na adresu splnomocneného zástupcu, B&B, AK s.r.o. A. X, XXX XX B., v zastúpení konateľa spoločnosti JUDr. Breznena, a bol použitím fikcie doručenia správcom dane, v zmysle ustanovenia § 31 ods. 3 daňového poriadku, považovaný za doručený dňa 18.08.2018, avšak s tou vadou, že ku dňu 01.08.2018 bolo plnomocenstvo tomuto splnomocnenému zástupcovi zo strany žalobcu zrušené. Žalobca ako daňový subjekt zrušenie plnomocenstva bezodkladne po ukončení právneho zastúpenia oznámil správcovi dane dňa 03.08.2018. Uvedená osoba splnomocneného zástupcu tak už nebola oprávnená na prevzatie akejkoľvek písomnosti pre žalobcu v tejto veci odo dňa 01.08.2018. Dňa 08.08.2018 žalobca telefonicky kontaktoval správcu dane a domáhal sa informácií týkajúcich sa daňovej kontroly. Žalobca žiadal, aby ho správca dane písomne upovedomil o všetkých zaslaných písomnostiach, ktoré boli zaslané splnomocnenému zástupcu, vzhľadom na skutočnosť, že plnomocenstvo udelené C. D. E. bolo ku dňu 01.08.2018 zrušené. V ten istý deň poslal žalobca do elektronickej podateľne žiadosť týkajúcu sa oboznámenia sa s priebehom daňovej kontroly, vzhľadom na skutočnosť, že písomnosti zo strany správcu dane boli aj po ukončení zastupovania doručované právnomu zástupcovi, ktorému bola zrušená plná moc. O tejto skutočnosti mal správca dane vedomosť. Písomnosti žiadal žalobca doručiť na adresu prevádzky spoločnosti. Správca dane na uvedenú skutočnosť reagoval listom zo dňa 16.8.2018, v ktorom správca dane informoval žalobcu o skutočnosti, že všetky písomnosti boli zasielané správcom dane na adresu splnomocneného zástupcu, a to konkrétne oznámenie, výzva na vyjadrenie sa k protokolu a samotný protokol.

4. Žalobca namietol porušenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, nakoľko nebola dodržaná lehota na ukončenie kontroly, keďže protokol spolu s výzvou nebol v súlade so zákonom doručený žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu do dňa podania žaloby, pričom jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 22.08.2018. Správca dane mal doručiť predmetný protokol opätovne, a to žalobcovi. Daňová kontrola v danom prípade nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z daňovej kontroly číslo 101399928/2018 zo dňa 30.07.2018 tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Keďže predmetný protokol bol podkladom pre vydanie odvolaním napadnutého rozhodnutia, celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti a predmetné rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. Postupom správcu dane tak prišlo k porušeniu § 46 ods. 8, 9 a 10 daňového poriadku v spojitosti s ust. § 68 odsek 1 a 2 daňového poriadku.

5. Skutkový stav bol zistený nedostatočne na riadne posúdenie veci, v rozpore s administratívnymi spismi, resp. bez opory v administratívnych spisoch. Žalobca ako kontrolovaný subjekt, od začatia daňovej kontroly poskytol správcovi dane maximálnu mieru súčinnosti. Uvedená skutočnosť je zadokumentovaná v zápisniciach z ústnych pojednávaní a vyplýva aj z telefonických rozhovorov, písomných podaní a všetkých poskytnutých dokumentov, ktoré sú súčasťou spisu. V odvolaní žalobcu voči rozhodnutiu správcu dane zo dňa 05.11.2018 je veľmi podrobne opísané ako nesprávne a nezákonne sa oba orgány verejnej správy vysporiadali s dôkazným bremenom, ako aj s uvedením konkrétnych judikátov na podporu tvrdení žalobcu, preto žalobca v žalobe v plnom rozsahu odkázal na obsah predmetného odvolania.

6. Žalobca v priebehu daňového konania za účelom preukázania svojich tvrdení a uplatnených nárokov opakovane navrhoval vykonanie dôkazov - vykonanie miestneho zisťovania v mieste prevádzky obchodnej spoločnosti admass SK s. r. o. spojené s ústnym pojednávaním a vypočutím svedka - bývalého konateľa uvedenej obchodnej spoločnosti C. F.. Správca dane však uvedené dôkazy nevykonal s poukazom na to, že vykonanie týchto dôkazov nepovažuje za nevyhnutné pre účely konania. Správca dane týmto postupom porušil § 24 daňového poriadku, ako aj § 3 ods. 1 daňového poriadku. Daňový úrad si v danej súvislosti pripojil k administratívne mu spisu výsluchy a podklady tvoriace súčasť administratívnych spisov daňových konaní vedených voči obchodnej spoločnosti admass SK s.r.o., avšak bez toho, aby umožnil žalobcovi ako daňovému subjektu sa k týmto dôkazom vyjadriť. Rovnako tým, že daňový úrad bez ďalšieho prevzal z iného administratívneho spisu iného daňového subjektu zápisnice o výsluchoch štatutára admass SK s. r. o. a neumožnil výsluch tejto osoby v prítomnosti žalobcu, resp. jeho zástupcu, odňal žalobcovi právo sa k tomuto vyjadriť, resp. navrhovať ďalšie dôkazy na jeho doplnenie. V rámci odôvodnení záverov napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaný dostatočným a presvedčivým spôsobom neobjasnili a neodôvodnili, prečo na niektoré návrhy žalobcu na vykonanie dôkazov vôbec neprihliadali, resp. tieto dôkazy nevykonali, dostatočným a presvedčivým spôsobom neodôvodnili, na základe akých konkrétnych skutočností a dôkazov dospeli v danom prípade k rozhodnutiu o dodatočnom vyrubení dane žalobcovi za posudzované obdobie apríl 2017.

III.

Vyjadrenie žalovaného

7. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 04.06.2019 uviedol, že v žalobe je namietané nesprávne doručovanie protokolu a právny zástupca sa snaží spochybníť vykonanú daňovú kontrolu po procesnej stránke. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol počas daňovej kontroly nesúčinný a nespolupracoval so správcou dane, nepredložil doklady a dôkazy na vecné preukázanie údajov na dokladoch, z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane, žiadnym dôkazom nepreukázal splnenie ustanovení hmotnoprávneho predpisu – zákona o DPH v § 49 ods. 1 a 2 a v § 51.

8. Dňa 06.06.2018 bolo na Daňový úrad Bratislava doručené plnomocenstvo pre spoločnosť B&B, advokátska kancelária s.r.o., Košice, IČO: 47254106, konateľ JUDr. Martin Breznen, na zastupovanie žalobcu pri daňovej kontrole za apríl 2017, august 2017 a september 2017. Dňa 01.08.2018 žalobca elektronicky doručil oznámenie o zrušení plnej moci pre advokátsku kanceláriu JUDr. Martina Breznena, spoločnosť B&B, advokátska kancelária s.r.o., ktorá bola pre daňovú kontrolu týkajúcu sa DPH. V čase platnosti plnej moci na B&B, advokátsku kanceláriu s.r.o. správca dane zaslal na doručenie protokol z kontroly č. 101399928/2018 aj s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 101465703/2018 dňa 31.07.2018, čoho dôkazom je pečiatka expedovania zásielky na výzve aj doklad o sledovaní zásielok Slovenskou poštou, a.s., podľa ktorého bola predmetná zásielka podaná na pošte Bratislava 29 dňa 31.07.2018 o 13:26 hod., ako vyplýva z obsahu predloženého administratívneho spisu. Na základe uvedených dôkazov správca dane pri doručovaní protokolu s výzvou splnomocnenému zástupcovi platiteľa postupoval podľa § 30 ods. 3 daňového poriadku, doručoval písomnosti zástupcovi žalobcu. Oznámenie žalobcu o zrušení plnej moci na splnomocneného zástupcu bolo až po expedovaní protokolu s výzvou dňa 01.08.2018 o 10:01 hod. elektronicky. Pri doručovaní je podstatné doručovať písomnosti oprávnenej osobe v deň začatia doručovania, čo bolo v tomto prípade v zmysle zákona. Duplicitným doručením protokolu s výzvou žalobcovi ako žiadal, by prišlo k dvom rôznym dátumom ukončenia daňovej kontroly, čo nie je prípustné. V danom prípade správca dane doručoval protokol s výzvou osobe, ktorá bola splnomocnená na konanie a v deň začatia doručovania bola plná moc platná

a účinná. Protokol s výzvou sa podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku považuje za doručený do 15 dní od uloženia zásielky. Zásielka bola uložená na pošte 03.08.2018, 15-ty deň od uloženia je 18.08.2018, týmto dňom bola kontrola za apríl 2017 ukončená podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku. Daňová kontrola začala podľa oznámenia o začatí kontroly dňa 22.08.2017, teda kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. V lehote určenej vo výzve 15 pracovných dní od doručenia protokolu neboli podané námietky k zisteniam uvedeným v protokole. Žalovaný poukázal na účelové konanie žalobcu v prípade zrušenia plnej moci pred vypršaním ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly a jeho žiadosti o duplicitné doručovanie protokolu priamo žalobcovi. Žalobca mal vedomosť o zaslani výzvy s protokolom na adresu splnomocneného zástupcu dňa 31.07.2018 minimálne z telefonického hovoru so správcom dane dňa 08.08.2018 (keď bola už zásielka uložená na pošte) podľa úradného záznamu číslo 101538618/2018. Pokiaľ by mal žalobca skutočný záujem o oboznámenie s predmetnými písomnosťami, ako sa snaží prezentovať, mal možnosť napr. požiadať správcu dane po uhradení správneho poplatku o vydanie fotokópie výzvy a protokolu, prípadne mohol požiadať o nazretie do spisu a urobiť si fotokópie mobilom. Mohol požiadať splnomocneného zástupcu o prevzatie daných písomností na pošte. Žalobca ale žiadnu možnosť nevyužil zámerne, pretože mu muselo byť známe, že výsledkom daňovej kontroly je vyrubenie rozdielu dane. Je pre žalobcu jednoduchšie neprevziať protokol s výzvou a tvrdiť a poukazovať, že daňová kontrola nebola ukončená v ročnej lehote, keď deklarované zdaniteľné obchody žiadnym dôkazom nepreukázal. Daňová kontrola bola ukončená zákonným spôsobom podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku dňa 18.08.2018.

9. Správcovi dane neboli zo strany žalobcu predložené žiadne doklady a dôkazy preukazujúce zdaniteľné obchody. Tvrdenie, že žalobca od začiatku daňovej kontroly spolupracoval so správcom dane, nie je pravdivé podľa obsahu predloženého spisu. K námietke, že správca dane odmietol vypočúť ako svedka C. F., konateľa admass SK s.r.o., žalovaný uviedol, že táto námietka nie je pravdivá. Žalobca žiadal vypočúť ako svedka C. F. v elektronickom podaní doručenom dňa 09.07.2018. Správca dane z vlastnej iniciatívy vydal ešte dňa 14.05.2018 predvolanie, ktorým predvolal J. Pitka ako svedka na pojednávanie na 12.06.2018, o čom zaslal upovedomenie platiteľovi. C. F. zaslal list prijatý 01.06.2018, v ktorom žiadal, aby bol vypočutý ako svedok na Daňovom úrade Košice. Daňový úrad Košice s C. F. spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100095742/2018 ako s konateľom dňa 11.01.2018 v rámci preverenia ekonomickej činnosti admass SK s.r.o. za 2-6/2017. Dňa 15.03.2018 vypovedal do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100555692/2018 ako svedok C. F. v rámci daňovej kontroly admass SK s.r.o. za 8/2017. Žalovaný má vedomosť, že Daňový úrad Košice v odpovedi na dožiadanie správcu dane predvolal svedka C. F. na 10.10.2018, opätovne predvolal svedka C. F. na vypočutie predvolaním č. 102083201/2018 z 19.10.2018 na 15.11.2018, pričom žalobca bol upovedomený o vypočutí svedka. C. F. sa nedostavil ani na jedno vypočutie, zaslal doklad o tom, že je práceneschopný od 19.10.2018. Žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

IV.

Replika žalobcu

10. Žalobca v replike zo dňa 26.06.2019 zotrval na podanej žalobe a poukázal aj na judikatúru týkajúcu sa dôkazného bremena v daňovom konaní. Uviedol, že hodnotenie, či je obchodná spoločnosť funkčná alebo nie, prináleží výhradne súdu. Žalovaný nevyužil možnosť reakcie na repliku žalobcu.

V.

Relevantné právne predpisy

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

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

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

14. Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

15. Podľa § 9 ods. 2 daňového poriadku daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak má zástupca trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „členský štát“), musí si zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky; inak sa budú písomnosti ukladať u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

16. Podľa § 9 ods. 3 daňového poriadku ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Ak to vyplýva z obsahu plnomocenstva, môže za zástupcu, ktorým je daňový poradca alebo advokát konať aj iná osoba; na také konanie udelí zástupca inej osobe plnomocenstvo. Konanie inej osoby sa považuje za konanie zástupcu. V tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu. Ak je zástupcom právnická osoba, koná za zástupcu jej štatutárny orgán alebo osoba, ktorú tento orgán poveril.

17. Podľa § 9 ods. 4 daňového poriadku plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane.

18. Podľa § 9 ods. 5 daňového poriadku odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom alebo výpoveď plnomocenstva zástupcom sú účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane.

19. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, (Napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

21. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

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

23. Podľa § 30 ods. 3 daňového poriadku ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne pri správe daní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu aj jeho zástupcovi. Týmto nie je dotknuté doručenie písomnosti uložením podľa § 9 ods. 2 a 11.

24. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyzoomie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

25. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (o.i. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

26. 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.

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

28. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

29. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

30. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

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

32. 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.

33. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

34. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

35. Podľa § 71 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

36. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH na účely tohto zákona vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

37. Podľa § 71 ods. 3 veta prvá zákona o DPH, zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

38. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

VI.

Právne posúdenie správnym súdom

39. Podľa § 3 ods. 1, ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov začal Správny súd v Bratislave dňa 01.06.2023 svoju činnosť a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec, pôvodne vedená pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 1S/68/2019, v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 5S správneho súdu, kde je vedená pod sp. zn. BA-1S/68/2019.

40. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP a § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, preskúmal v rámci žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

41. Správny súd rozhodol o žalobe na pojednávaní dňa 3. októbra 2024.

42. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100335682/2019 zo dňa 30.01.2019, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101860114/2018 zo dňa 20.09.2018 o vyrubení žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 238 213,84 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2017.

43. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

- a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
- c) prijaté plnenie je príjemcom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

Uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 prevzala aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Plateľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- c) daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
- d) zároveň musí disponovať faktúrou od plateľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

44. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EU vzťah medzi existenciou a správnosťou faktúry na jednej strane a právom na odpočítanie DPH na druhej strane nie je automatický v tom zmysle, že po prvé toto právo je v zásade spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb a po druhé výkon práva na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne z dôvodu, že je uvedená na faktúre (rozsudok z 29.septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, G.:G.:H.:XXXX:XXX, bod 40 a odkaz na uznesenie zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuvěřený, EU:C:2013:456, body 19 a 20). Cieľom článku 203 smernice 2006/112 je odstrániť riziko straty daňových príjmov, pričom tomuto riziku sa možno vyhnúť, ak daňové orgány majú k dispozícii informácie potrebné na zistenie, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočet DPH, a to bez ohľadu na to, či bola DPH uvedená v dokumente s názvom „Faktúra“ alebo v inom dokumente, ako je zmluva uzatvorená medzi stranami (rozsudok z 29.septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, G.:G.:H.:XXXX:XXX, bod 41).

45. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

46. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym plateľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených plateľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukázanie zaplatenia týchto súm, nie sú sami o sebe preukázaním splnenia predpokladov pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

47. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení č.k. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, v zmysle ktorého daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo

navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a zásady prejednávacej (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03. 08. 2022).

48. Z novšej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky je vhodné poukázať na uznesenie č.k. II. ÚS 218/2024-18 zo dňa 24.04.2024, bod 27: „Ústavný súd poukazuje na uznesenie sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, v ktorom uviedol, že judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcov dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (podobne napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).“

49. Daňový úrad Bratislava v predmetnej veci vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za apríl 2017, ktorá bola začatá na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 101546635/2017 dňa 22.08.2017. Po vykonaných zisteniach správca dane vydal dňa 30.07.2018 protokol č. 101399928/2018, ktorý zaslal s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 101465703/2018 dňa 31.07.2018 splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Protokol a výzva na vyjadrenie boli uložené na pošte od 03.08.2018, obálka sa vrátila správcovi dane s poznámkou pošty zásielka neprevzatá v odbernej lehote. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku zásielka sa považuje 15-ty deň od jej uloženia, čo je 18.08.2018, za doručenie, týmto dňom bola daňová kontrola ukončená podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku. Správca dane daňovú kontrolu nepriznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v celkovej sume 238 213,84 EUR. V lehote určenej správcom dane, ktorej posledný deň bol 10.09.2018, nepodal žalobca vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

50. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane výzvou č. 100936534/2018/9104401/Ris, doručenu žalobcovi dňa 17.05.2018, vyzval žalobcu na predloženie dôkazov a dokladov preukazujúcich skutočnosti uvedené v predloženej zmluve o technickom zabezpečení športových motorových vozidiel zo dňa 02.02.2017 medzi dodávateľom admass SK s.r.o. a žalobcom, k zmluve o nebytových priestoroch medzi prenajímateľom L šport s.r.o. a žalobcom (nájomcom), k zmluve o podnájme nebytových priestorov medzi žalobcom (nájomcom) a podnajímnikom admass SK s.r.o., k zmluvám o nájme športových vozidiel uzatvorených medzi prenajímateľom L šport s.r.o. a žalobcom (nájomcom), k zmluvám o nájme sprievodných motorových vozidiel uzatvorených medzi prenajímateľom L šport s.r.o. a žalobcom (nájomcom), v lehote do 9 dní od jej prevzatia. Z dôvodu, že sa žalobca so správcom dane neskontaktoval, správca dane vydal opakovanú výzvu na predloženie dokladov č. 101069715/2018/9104401/Ris dňa 30.05.2018, v ktorej znova požiadal o predloženie dokladov a dôkazov v lehote do 9 dní od jej prevzatia. Výzva bola žalobcom prevzatá dňa 04.06.2018. Dňa 06.06.2018 sa dostavil konateľ žalobcu C. I. s C. D. E. k správcovi dane v zmysle výzvy na predloženie dokladov a dôkazov a opakovanej výzvy na predloženie dokladov a dôkazov. Podľa opatrenia v písanej zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101112769/2018/9104401/Ris mal žalobca predložiť doklady do 8 dní. Žalobca požadované doklady nepredložil.

51. K doručovaniu protokolu z daňovej kontroly žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žalobca predložil správcovi dane dňa 06.06.2018 plnú moc na zastupovanie pri daňovej kontrole DPH za apríl 2017, august 2017 a september 2017, ktorou splnomocnil na konanie spoločnosť B&B, advokátska kancelária s.r.o., Košice, za ktorú koná konateľ C. D. E.. Dňa 01.08.2018 žalobca elektronicky doručil podanie, v ktorom oznámil zrušenie tejto plnej moci. Správca dane zaslal na doručenie protokol z kontroly č. 101399928/2018 aj s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 101465 703/2018 za apríl 2017, splnomocnenému zástupcovi platiteľa B&B, advokátska kancelária s.r.o. dňa 31.07.2018, čoho dôkazom je pečiatka expedovania zásielky na výzve, ale aj doklad o sledovaní zásielok Slovenskou

poštou, a.s., podľa ktorého bola predmetná zásielka podaná na pošte Bratislava 29 dňa 31.07.2018 o 13:26 hod. Správca dane pri doručovaní protokolu s výzvou splnomocnenému zástupcovi žalobcu postupoval podľa § 30 ods. 3 daňového poriadku, keď doručoval písomnosti zástupcovi žalobcu. To, že žalobca oznámil dňa 01.08.2018 správcovi dane zrušenie plnej moci splnomocnenému zástupcovi, nemôže byť dôvodom, aby správca dane znova vykonal nové doručenie protokolu a výzvy žalobcovi. Pri doručovaní je podstatné doručovať písomnosti oprávnenej osobe v deň začatia doručovania, čo bolo v tomto prípade správne v zmysle zákona. Práve duplicitným doručením protokolu s výzvou žalobcovi, by prišlo k dvom rôznym dátumom ukončenia daňovej kontroly, čo nie je prípustné. V danom prípade správca dane doručoval protokol s výzvou osobe, ktorú žalobca splnomocnil a v deň začatia doručovania bola plná moc platná a účinná. Protokol s výzvou sa tak podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku považuje za doručený do 15 dní od uloženia zásielky, aj keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. Zásielka bola uložená na pošte 03.08.2018, 15-ty deň od uloženia je 18.08.2018, tento deň bola daňová kontrola za apríl 2017 ukončená podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku. Žalobca nepodal v určenej lehote 15 pracovných dní od doručenia protokolu námietky k zisteniam uvedeným v protokole. Tvrdenie žalobcu v odvolaní, že správca dane mal doručiť protokol s výzvou žalobcovi aj vzhľadom na to, že zrušenie plnej moci včas oznámil, nie je pravdivé. Zrušenie plnej moci platiteľ oznámil správcovi dane až 01.08.2018, čo bolo po dni začatia doručovania 31.07.2018.

52. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že je v ňom založené plnomocenstvo zo dňa 04.06.2018, ktorým žalobca splnomocnil obchodnú spoločnosť B&B, advokátska kancelária s.r.o., Rázusova 1, 040 01 Košice, konajúcu C. D. E., na všetky právne úkony v mene žalobcu pri daňovej kontrole vedenej pred správcom dane – Daňový úrad Bratislava na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl, august a september 2017. Pravosť podpisu konateľa žalobcu C. I. je úradne osvedčená notárom. Z administratívneho spisu vyplýva, že správcovi dane bola táto plná moc doručená dňa 06.06.2018. Z tohto pre správny súd jednoznačne vyplynulo, že žalobca mal v súlade s § 9 ods. 2, 3, 4 daňového poriadku ustanoveného zástupcu v daňovom konaní od 06.06.2018.

53. V administratívnom spise sa nachádza oznámenie žalobcu zo dňa 01.08.2018 o zrušení plnej moci obchodnej spoločnosti B&B, advokátska kancelária s.r.o., Rázusova 1, 040 01 Košice konajúcej JUDr. Martinom Breznenom. Toto oznámenie žalobcu neobsahuje žiadne prílohy. V tejto súvislosti správny súd pripomína, že podľa § 9 ods. 5 daňového poriadku odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom je účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane. Z oznámenia žalobcu zo dňa 01.08.2018 nevyplýva, že by prílohou oznámenia bola listina preukazujúca odvolanie plnomocenstva zástupcovi, z ktorej by bolo zrejmé, kedy toto odvolanie nadobudlo účinky, t.j. či a kedy bolo zástupcovi žalobcu doručené.

54. Správny súd uvádza, že v administratívnom spise sa nachádza doklad preukazujúci skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly zo dňa 30.07.2018 bol správcom dane odoslaný na adresu zástupcu žalobcu B&B, advokátska kancelária s.r.o., Rázusova 1, 040 01 Košice a odovzdaný na poštovú prepravu dňa 31.07.2018. Táto zásielka sa vrátila správcovi dane dňa 27.08.2018 neprevzatá v odbernej lehote. Deň uloženia zásielky na pošte bol 03.08.2018. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 31.07.2018 bola správcom dane expedovaná dňa 31.07.2018 na adresu zástupcu žalobcu B&B, advokátska kancelária s.r.o., Rázusova 1, 040 01 Košice. Aj táto zásielka sa vrátila správcovi dane dňa 27.08.2018 neprevzatá v odbernej lehote. Deň uloženia zásielky na pošte bol 03.08.2018.

55. Správny súd neprisvedčil žalobnej námietke, že došlo k porušeniu povinností správcu dane pri doručovaní protokolu z daňovej kontroly zo dňa 30.07.2018, ktorý správca dane preukázateľne odoslal splnomocnencovi žalobcu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole dňa 31.07.2018, t.j. počas trvania plnomocenstva udeleného žalobcom svojmu zástupcovi na zastupovanie v daňovom konaní. V administratívnom spise je založené podanie žalobcu zo dňa 01.08.2018, ktorým oznámil správcovi dane zrušenie plnej moci pre splnomocnenca a nachádza sa v ňom aj podanie žalobcu zo dňa 03.08.2018, ktorým žiadal o doručovanie písomností na adresu prevádzky žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že žalobca v podaniach nepreukázal doručenie oznámenia o zrušení plnej moci zástupcovi. Pokiaľ sa žalobca rozhodol zrušiť zastúpenie bez toho, aby si usporiadal vzťahy so zástupcom tak, aby nedošlo k ujme na právach žalobcu v dôsledku nevykonania úkonu v daňovom konaní, následky tohto konania nesie sám žalobca a správca dane pri nevyhovení žiadosti žalobcu o opätovné doručovanie protokolu nepochybil.

56. Prenesenie dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku má správny súd za preukázané obsahom administratívneho spisu, konkrétne výzvou správcu dane na predloženie dokladov a dôkazov číslo 100936534/2018/9104401/Ris zo dňa 11.05.2018, doručenou žalobcovi dňa 17.05.2018. V následnom konaní správcu dane zasielal žalobcovi aj ďalšie výzvy na poskytnutie dokladov a dôkazov – opakovaná výzva č. 101069715/2018/9104401/Ris zo dňa 30.05.2018 doručená žalobcovi dňa 04.06.2018, výzva v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 06.06.2018. Z uvedeného vyplýva, že žalobcovi bolo zo strany správcu dane oznámené, v akom smere má predložiť dôkazy, avšak žalobca dôkazné bremeno, ktoré správca dane na neho preniesol, neunesol. Správny súd nesúhlasí s tvrdením žalobcu, že správca dane neumožnil žalobcovi vyjadriť sa. Správca dane aj opakovane vyzýval žalobcu na vyjadrenie sa a predloženie dôkazov, avšak z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca túto možnosť nevyužil.

57. Pokiaľ žalobca svoju žalobnú argumentáciu opiera o to, že v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane sú podrobne uvedené dôvody nezákonnosti rozhodnutia a v žalobe potom už len všeobecne odkazuje na podané odvolanie, takéto žalobné body sú vymedzené len abstraktne. Žalobná argumentácia má byť v žalobe vymedzená dostatočne určito a zrozumiteľne. Strohý odkaz na obsah argumentácie v administratívnom konaní nie je postačujúci a správny súd ho nepovažuje za spôsob, akým má žalobca uniesť v žalobe bremeno tvrdenia, v čom je napadnuté rozhodnutie nezákonné.

58. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Žalobca konkrétne neuviedol, v čom presne by malo byť napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Správny súd naopak konštatuje, že rozhodnutie žalovaného je presvedčivé, spĺňa všetky zákonné náležitosti. Žalovaný sa vysporiadal s tým, kedy a prečo došlo k presunu dôkazného bremena na žalobcu, aké úkony vykonal, ako sa vysporiadal s námietkami žalobcu. Žalobca neuviedol, s ktorou odvolacou námietkou sa žalovaný vôbec nevysporiadal.

59. Správny súd neprisvedčil dôvodnosti ani ďalšej námietky žalobcu týkajúcej sa nevykonania vylučenia svedka p. F. Žalovaný sa podľa názoru správneho súdu v napadnutom rozhodnutí riadne vysporiadal s námietkou žalobcu týkajúcou sa svedeckej výpovede p. F., keď uviedol, že žalobca žiadal vypočúť ako svedka C. F. v elektronickom podaní doručenom dňa 09.07.2018. Správca dane z vlastnej iniciatívy vydal ešte dňa 14.05.2018 predvolanie, ktorým predvolal J. Pitka ako svedka na pojednávanie na 12.06.2018, o čom zaslal upovedomenie žalobcovi. Správny súd pravdivosť týchto tvrdení žalovaného verifikoval z obsahu administratívneho spisu, v ktorom sa nachádza upovedomenie o vypočutí svedka C. F., zaslané žalobcovi dňa 15.05.2018 a doručené žalobcovi dňa 18.05.2018. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že C. F. zaslal list prijatý 01.06.2018, v ktorom žiadal, aby bol vypočutý ako svedok na Daňovom úrade Košice. Aj táto skutočnosť je potvrdená obsahom administratívneho spisu.

60. V napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol, že Daňový úrad Košice s C. F. spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100095742/2018 ako s konateľom dňa 11.01.2018 v rámci daňovej kontroly admass SK s.r.o. za 2-6/2017. Dňa 15.03.2018 vypovedal do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100555692/2018 ako svedok C. F. v rámci daňovej kontroly admass SK s.r.o. za 8/2017. Žalovaný tiež uviedol, že má vedomosť, že Daňový úrad Košice pobočka Spišská Nová Ves na dožiadanie správcu dane opätovne predvolal svedka C. F. na vypočutie predvolaním č. 102083201/2018 z 19.10.2018, o čom bol žalobca upovedomený listom č. 102083207/2018 zo dňa 19.10.2018. C. F. sa nedostavil na vypočutie, zaslal doklad o práceneschopnosti.

61. Správny súd súhlasí s názorom žalovaného, že ani ďalšia výpoveď C. F. nemohli privodiť pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie v jeho prospech, aj s poukázaním na správny súdom konštatované neunesenie dôkazného bremena v smeroch, na ktoré bol žalobca správcom dane opakovane vyzývaný. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudky Správneho súdu v Bratislave vydané v obdobných veciach týkajúcich sa žalobcu, v ktorých súd tiež neprisvedčil dôvodnosti námietky týkajúcej sa svedeckej výpovede p. F. – jedná sa o rozsudok č.k. BA-5S/205/2019-153 zo dňa 31.07.2024, bod 65 a rozsudok č.k. BA-1S/234/2019-133, bod 71.

62. Správny súd neprisvedčil žiadnej zo žalobných námietok a žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

63. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvod, podľa ktorého možno spravodlivo požadovať od žalobcu, aby mu nahradil trovy konania.

64. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku môže oprávnený subjekt (§ 442 SSP) podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

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

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

Kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o iné dôvody, ako sú uvedené v § 440 SSP, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, alebo ak smeruje len proti dôvodom rozhodnutia správneho súdu. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, 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. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.