

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-1S/80/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200714
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Andrea Daráková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200714.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Andrey Darákovovej a členov senátu Mgr. Romana Die a Mgr. Bc. Mariána Haladeja (sudcu spravodajcu), v právnej veci žalobcu: JANTER, s.r.o., so sídlom 08238 Ovčie č. 169, Slovenská republika, IČO: 46 603 441, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 08901 Svidník, Slovenská republika, IČO: 42 227 534 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, Slovenská republika, IČO 42 499 500 o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101446761/2020 zo dňa 16. septembra 2020, vo veci vyrubenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015 a jemu predchádzajúceho administratívneho konania, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu zamietá.

II. Žalovanému nepriznáva voči žalobcovi právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

1. Správnu žalobou zo dňa 20.11.2020 doručenu dňa 23.11.2020 pôvodne Krajskému súdu v Prešove, sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101446761/2020 zo dňa 16.09.2020, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 100334877/2020 z 03.02.2020, ktorým bol 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“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 1 299,71 EUR. Žalobca žiadal, aby súd zároveň zrušil aj rozhodnutie správca dane, vec vrátil správcovi dane a priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

2. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“ alebo „súd“). V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach a podľa rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01.06.2023, bolo konanie pridelené dňom 08.06.2023 senátu správneho súdu „6S.“ a rozhodol v zákonom zložení senátu v zmysle platného rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach.

Administratívne konanie

3. Správca dane začal na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 101178969/2017 zo dňa 01.06.2017 u žalobcu daňovú kontrolu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august až december 2015. V rámci daňovej kontroly boli preverované zjednodušené faktúry od dodávateľa JURKI – HAYTON, s.r.o. a AUTO-SERVIS JV, s.r.o. za dodávku pohonných hmôt.

4. Výsledkom daňovej kontroly bol protokol číslo 101070103/2018 zo dňa 30.05.2018, ktorým boli zistené nedostatky a to, že zjednodušené faktúry od dodávateľa JURKI – HAYTON, s.r.o. boli falošné a na zjednodušenej faktúre (čiastočne nečitateľný pokladničný doklad) od dodávateľa AUTO-SERVIS JV, s.r.o. absentovali zákonné náležitosti daňového dokladu.

5. Žalobca sa k protokolu vyjadril tak, že namietal vyhotovenie údajných dvoch protokolov, namietal ich nezákonnosť, neuviedol však žiadne ďalšie dôkazy a konkrétne nedostatky.

6. Správca dane vydal v poradí prvé rozhodnutie číslo 101579826/2018 zo dňa 14.08.2018, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 1299,71 EUR za zdaňovacie obdobie august 2015.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 100718749/2019 z 22.03.2019 zrušil rozhodnutie správcu dane č. 101579826/2018 zo 14.08.2018 (v poradí 1. rozhodnutie správcu dane) o vyrubení rozdielu dane, pričom dôvodom zrušenia rozhodnutia správcu bol nedostatočne zistený skutkový stav (resp. zistené skutočnosti a dôkazy získané pri daňovej kontrole nedostatočne zodpovedali záveru správcu dane o porušení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

8. Správca dane v následnom konaní v súlade s právnym názorom a záväzným pokynom žalovaného vykonal ďalšie dokazovanie, a to formou ďalšieho vyťaženia žalobcu, výsluchu svedkov a znaleckého posudku. Z vykonaných svedeckých výpovedí vyplynulo, že:

- zamestnanci (vodiči) žalobcu si v roku 2015 pohonné hmoty (PHM) do zverených vozidiel tankovali sami, platili tankovacou kartou,
- nikto z vodičov nepotvrdil tankovanie PHM na čerpacej stanici (ČS) JURKI v Sabinove,
- v roku 2015 vodiči disponovali tankovacími kartami (na ČS SLOVNAFT),
- na ČS JURKI Sabinov sa v roku 2015 nachádzala jedna registračná pokladnica,
- tankovanie PHM zo stojana je priamo prepojené na registračnú pokladnicu a údaje sú automaticky prenášané do pokladne, zásah zo strany obsluhy ČS do systému registračnej pokladnice pred vydaním dokladu z elektronickej registračnej pokladnice nebol možný ani nebol potvrdený servisnou organizáciou. Na základe požiadavky správcu dane bol vyhotovený znalecký posudok elektronickej registračnej pokladnice č. DKP: 5002020372552092 (ďalej aj „ERP“), umiestnenej na ČS JURKI Sabinov. Zo znaleckého posudku vyplynulo, že pokladničné doklady preskúmané znalcom boli falošné. Správca dane následne porovnal jazdy motorových vozidiel k pohybu vozidiel po vymedzených úsekoch ciest na základe výpisov mýtnych transakcií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou a. s., Bratislava s dátumami nákupov pohonných látok v dňoch uvedených na jednotlivých zjednodušených faktúrach bolo správcom dane zistené, že predmetné motorové vozidlá sa v dňoch deklarovaného nákupu pohonných látok nepohybovali v okolí miesta, na ktorom sa nachádzala ČS JURKI. Na základe vyššie uvedeného dospel správca dane k záveru, že nedošlo k čerpaniu PHM na prevádzke ČS JURKI v Sabinove

9. Správca dane oznámil daňovému subjektu pojednávanie v súvislosti s konaním vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015, na ktorom chcel oboznámiť daňový subjekt so získanými dôkazmi. Na ústne pojednávanie sa daňový subjekt napriek riadnej výzve nedostavil.

10. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100334877/2020 z 03.02.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 1.299,71 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že žalobca si odpočítal daň vo výške 1.257,20 Eura zo zjednodušených faktúr od dodávateľa JURKI – HAYTON s.r.o., ktorý predmetné zjednodušené faktúry nevystavil a daň v sume 42,51 Eura z dokladu o nákupe PHM od dodávateľa AUTO-SERVIS JV s.r.o., ktorý nemá náležitosti v zmysle § 8 ods. 1 písm. a), d), j) až l) zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice v platnom znení (ďalej len „zákona o ERP“).

11. Odvolaním zo 04.03.2020, ktoré doplnil dňa 02.04.2020 napadol žalobca prvostupňové rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca poukázal, že v priebehu daňovej kontroly malo dôjsť k neodstrániteľnej vade zákonnosti, ktorá spočíva v tom, že správca dane ako dôkaz použil vyjadrenie konateľov spoločnosti JURKI – HAYTON,

s.r.o., ktoré bolo vykonané do zápisníc o miestnom zisťovaní č. 102162011/2017 z 12.10.2017 a č. 102252068/2017 z 26.10.2017. V danom prípade správca dane vykonával miestne zisťovanie s konateľmi spoločnosti JURKI – HAYTON s.r.o., Ing. Jurkovičom a p. A., pričom napriek tomu, že sa dané osoby vyjadrovali o skutočnostiach týkajúcich sa žalobcu, žalobca nebol o uskutočnení „miestneho zisťovania“ informovaný, čím mu bolo znemožnené realizovať svoje právo v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. V súvislosti s uvedeným poukázal žalobca na rad rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012 a 6Sžf/34/2012. Ďalšia vada daňovej kontroly mala podľa žalobcu spočívať v upretí práva, ktoré kontrolovanému subjektu priznáva § 45 ods. 1 Daňového poriadku, a síce, že správca dane žalobcovi nestanovil žiadnu lehotu na vyjadrenie k zisteniam správcu. Správca dane tak mal konať v rozpore s § 27 ods. 1 Daňového poriadku. Podľa žalobcu porušenie § 27 ods. 1 v nadväznosti na § 45 ods. 1 Daňového poriadku je potrebné považovať za závažné porušenie zákonných povinností správcu dane, pričom poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010, v zmysle ktorého samotná daňová kontrola cit.: „predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy.“ Žalobca vyjadril presvedčenie, že postup žalovaného, ktorým prvostupňový orgán zaviazal k povinnosti vo vyrubovacom konaní vykonať ďalšie dokazovanie je v rozpore s 74 ods. 3 Daňového poriadku, pretože uviedol, že vo vyrubovacom konaní je možné vykonať dokazovanie výlučne v intenciách § 68 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého sa dokazovanie vo vyrubovacom konaní vykonáva na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu k protokolu, pričom žalobca vo svojom vyjadrení z 25.06.2018 k protokolu č. 101070103/2018 žiadne návrhy na ďalšie dokazovanie nevzniesol. V neposlednom rade žalobca uviedol, že ako daňový subjekt nebol informovaný správcou dane, že sa v danej veci bude vykonávať znalecké dokazovanie a nebol oboznámený ani so závermi znalca. Za podstatné tiež považoval vyriešenie otázky, kto vyhotovil tzv. falošné doklady z ERP.

12. Žalovaný žalovaným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane. K námietke žalobcu týkajúcej sa nemožnosti realizácie svojho práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku žalovaný uviedol, že z obsahu zápisnice o miestnom zisťovaní jednoznačne vyplýva, že správca dane od konateľov spoločnosti JURKI – HAYTON s.r.o. požadoval iba také skutočnosti, ktoré sa týkali ich vlastnej činnosti, pričom uvedené osoby sa zúčastnili miestneho zisťovania ako daňové subjekty, ktoré majú voči správcovi dane povinnosť predložiť požadované doklady, ktorými disponujú, podať k nim vysvetlenie a odpovedať na otázky príslušného správcu dane pri výkone správy daní. Správca dane ďalej v tomto prípade nevyužil inštitút svedeckej výpovede podľa § 25 Daňového poriadku, osoby zúčastnené pri miestnom zisťovaní neustanovil za svedkov, a preto nemal povinnosť upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt, prípadne splnomocneného zástupcu, že bude vykonávať výsluch svedka, pretože výsluch svedka sa ani neuskutočnil (a teda neprichádza do úvahy ani aplikácia záverov rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, na ktoré apeloval žalobca). K námietke týkajúcej sa nestanovenia lehoty na vyjadrenie žalobcovi, žalovaný uviedol, že týmto konaním správcu dane nebolo daňovému subjektu upreté právo vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, pretože z jeho znenia vyplýva, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, 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., teda z uvedeného vyplýva, že vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam má žalobca právo počas celého výkonu daňovej kontroly. Zo spisového materiálu vyplýva, že daňová kontrola bola začatá 29.06.2017 a ukončená bola dorúčením protokolu 04.06.2018 pričom ak by podľa žalovaného správcu dane v oboznámení č. 100942665/2018 zo 14.05.2018 (dorúčené žalobcovi 21.05.2018) stanovil lehotu na vyjadrenie podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku, tá by uplynula 29.05.2018. Tým, že správca dane nestanovil žalobcovi lehotu, žalobca sa mohol k zisteným skutočnostiam vyjadriť do 30.05.2018, kedy bol vypracovaný protokol, resp. do 04.06.2018, kedy mu bol protokol doručený, a teda nestanovením lehoty žalobca nebol ukrátený na svojich právach, ba dokonca, lehotu na vyjadrenie mal dlhšiu, a to 9 dní (resp. 14 dní). Žalobca sa však k zisteným skutočnostiam nevyjadril a nedostavil sa ani na ústne pojednávanie 28.05.2018 na základe predvolania. Čo sa týka námietky vykonávania dokazovania v rámci odvolacieho konania poukázal žalovaný na to, že prvotné rozhodnutie správcu bolo zrušené z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu, pričom poukázal na dikciu § 24 ods. 2 Daňového poriadku a stav, kedy je zrušené rozhodnutie žalovaného a súčasne rozhodnutie správcu dane v súdnom konaní, resp. pri preskúmaní rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Ďalej k uvedenému doplnil, že vo vyrubovacom konaní sa nevykonávajú dôkazy len v zmysle písomného vyjadrenia daňového subjektu k protokolu, ako to uvádza žalobca v odvolaní, pričom zdôrazňuje, že on vo svojom vyjadrení zo dňa 25.06.2018 k protokolu č. 101070103/2018 žiadne návrhy na ďalšie dokazovanie

nevzniesol. Nedostatok nedostatočne zisteného skutkového stavu mohol byť napravený len vykonaním ďalšieho dokazovania správcom dane vo vyrubovacom konaní. Žalovaný uviedol, že aj túto odvoláciu námietku považuje za neopodstatnenú. Odvolací orgán sa nestotožnil ani s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom poukázal na obsahovo zhodné svedecké výpovede zamestnancov ČS JURKI v Sabinove, spoločnosti JANTER, s.r.o. a konateľa spoločnosti servisujúcej ERP. Okrem toho dal do pozornosti aj nepreukázanie tvrdenia spoločníka žalobcu v súvislosti s tankovaním PHM vodičmi spoločnosti, ako aj závery znaleckého posudku ERP umiestnenej na ČS JURKI Sabinov, Priemyselná 4, Sabinov a fotokópií bločkov vydaných znalcovi pre účely skúmania. Žalobca tiež namietol, že ako kontrolovaný daňový subjekt nebol informovaný, že správca dane bude vykonávať znalecké dokazovanie a že so závermi znalca nebol oboznámený. Podľa žalovaného žiadne ustanovenie Daňového poriadku neukladá správcovi dane povinnosť oznamovať kontrolovanému subjektu, že do konania bol prizvaný znalec a že právo vyjadriť sa k záverom znalca v posudku mu správca dane neuprel, pretože žalobcovi bol zaslaný prípis č. 100108114/2020 z 09.01.2020, v ktorom mu bol oznámený termín ústneho pojednávania na 30.01.2020 za účelom oboznámenia s dôkazmi získanými vo vyrubovacom konaní. V uvedený deň sa splnomocnený zástupca nedostavil na ústne pojednávanie a dôvod svojej neúčasti neoznámil, resp. nežiadal o ospravedlnenie. K otázke žalobcu, kým došlo k vyhotoveniu „falošných dokladov“ z ERP žalovaný uviedol, že táto skutočnosť sa správcovi dane nepodarila zistiť, nakoľko to nie je v jeho možnostiach, avšak jednoznačne preukázal, že tieto doklady neboli vyhotovené ERP na ČS JURKI v Sabinove. Na základe vyššie uvedených skutočností, aj vzhľadom na porovnanie jazd motorových vozidiel žalobcu k pohybu vozidiel na základe výpisov mýtnych transakcií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s., s dátumami nákupov PHM uvedených v dňoch na jednotlivých zjednodušených faktúrach dospel k záveru, že správca dane vec po právnej stránke správne posúdil, dostatočne zistil skutkový stav, rozhodnutie správcu dane považoval za zákonné a preto ho potvrdil.

Konanie pred správnym súdom

13. Žalobca podal včas správou žalobu zo dňa 20.11.2020, pôvodne doručенú Krajskému súdu v Prešove dňa 23.11.2020 a žiadal zrušiť žalované rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane č. 100334877/2020 z 03.02.2020 z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), písm. e) a písm. g) SSP.

14. Žalobca v podanej žalobe argumentoval, že je v rozpore so zásadou zákonnosti (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku) ak odvolací orgán zruší rozhodnutie správcu dane z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a zároveň zaviazá správcu dane svojim právnym názorom, podľa ktorého má správca dane vykonať ďalšie dokazovanie, ktoré je nad rámec návrhov, ktoré predložil daňový subjekt vo svojom vyjadrení k protokolu. Podľa žalobcu žiadny právny predpis neumožňuje žalovanému ako odvolaciemu orgánu zrušiť rozhodnutie správcu dane s tým, aby tento po vrátení veci na ďalšie konanie vykonával dokazovanie nad rámec návrhov, ktoré predložil daňový subjekt vo svojom vyjadrení k protokolu (resp. že vyrubovacie konanie sa riadi zásadou prejednávajúcou a nie vyšetrovacou, kedy správny orgán zvažuje, ktoré z dôkazov vykoná a ktoré nie je potrebné vykonať). Ďalej žalobca vyjadril presvedčenie, že správca dane v priebehu daňovej kontroly porušil § 27 ods. 1 v nadväznosti na § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Okrem toho vo vzťahu ku lehote na vyjadrenie poukázal na § 31 ods. 1 písm. b) a § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, a síce, že správca dane doručuje daňovým subjektom písomnosti do vlastných rúk aj vtedy, ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre daňový subjekt mohlo byť spojené s právnou ujmu. Za právnou ujmu je podľa slov žalobcu potrebné považovať ak sa titulom nestanovenia lehoty na vyjadrenie obmedzí právo daňového subjektu vyjadriť sa. Správca dane mal podľa žalobcu nesprávne poučiť o následkoch nedodržania stanovenej lehoty, ktorú nestanovil, čo má byť v rozpore so zásadou správy daní. Ku zisteniam správcu dane, že predložené doklady z ERP sa nenachádzajú v kontrolných záznamoch, v denných uzávierkach ERP a že dodávateľ JURKI-HAYTON s.r.o., Bratislava nepotvrdil existenciu preverovaných dokladov, nemá ich zaúčtované v účtovníctve, ani v evidencii DPH a označení za falzifikáty žalobca uviedol, že nikdy v priebehu kontrol či nasledujúcich vyrubovacích konaní nepochybnil zistenia správcu dane, avšak neustále zdôrazňoval, že k daňovej kontrole predložil len také doklady, ktoré mu boli vydané obsluhou čerpacej stanice JURKI-HAYTON s.r.o. v Sabinove. Ďalej žalobca poukázal na rad rozhodnutí Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/38/2017 z 11.09.2018, 6S/13/2018 z 22.11.2018, 2S/14/2018 z 08.01.2019, 5S/14/2018 z 08.01.2019, ktorými súd zrušil rozhodnutia žalovaného (resp. správcu dane) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu s apelom na potrebu realizácie podrobnejšieho dokazovania, osobitne vo vzťahu k preukázaniu existencie falzifikátov zjednodušených faktúr vytvorených ERP. V správnej žalobe trval žalobca na tom, že pohonné

hmoty natankoval na čerpacej stanici tak, ako to dokumentuje dokladmi, ktoré sa v priebehu daňovej kontroly ukázali ako falzifikáty, že nemôže niesť zodpovednosť za to, aké pokladničné doklady mu boli zamestnancami čerpacej stanice JURKI – HAYTON v Sabinove vydané a tieto pokladničné doklady si nevyrobil. V súvislosti s doplnením dokazovania zo strany správcu dane o znalecké dokazovanie namietal žalobca upretie práva kontrolovaného daňového subjektu uvedeného v § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, podľa ktorého má daňový subjekt právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

15. Vo vyjadrení doručenom krajskému súdu 15.02.2021 žalovaný uviedol, že s časťou námietok žalobcu sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení žalovaného rozhodnutia, a na tomto odôvodnení v plnom rozsahu trvá. K námietke týkajúcej sa vykonania dokazovania, žalovaný uviedol, že § 74 ods. 4 Daňového poriadku umožňuje odvolaciemu orgánu zrušiť rozhodnutie správcu dane a vrátiť vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody, pričom správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, keď správcu dane vrátil do vyrubovacieho konania, v ktorom mal vykonať ďalšie dokazovanie za účelom zistenia skutkového stavu. Na námietku žalobcu, že správca dane koná vo vyrubovacom konaní len na návrh daňového subjektu žalovaný uviedol, že s dôvodmi uvedenými v doplnení odvolania z 02.04.2020 (kde žalobca namietala nedostatočne zistený skutkový stav) sa žalovaný stotožnil, z čoho vyplýva, že správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní dokazovanie aj na základe návrhu daňového subjektu. Ak by podľa žalovaného vykonal dokazovanie odvolací orgán a následne vydal rozhodnutie o odvolaní, daňový subjekt by sa nemohol proti tomuto rozhodnutiu odvolať, pretože podľa § 74 ods. 7 Daňového poriadku sa proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu nemožno odvolať, a vtedy by bol daňový subjekt ukrátený na svojich právach, pretože by proti záverom zo zistení odvolacieho orgánu nemohol uplatniť opravný prostriedok. K nestanoveniu lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu so zisteniami z daňovej kontroly, chce žalovaný zdôrazniť, že daňový subjekt bol listom č. 100877834/2018 z 03.05.2018 (doručené 07.05.2018) predvolaný na ústne pojednávanie na deň 28.05.2018 v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, kde by bol oboznámený so zisteniami z daňovej kontroly a mohol by sa k nim vyjadriť. Ústneho pojednávania sa však nezúčastnil. Teda si svoje právo neuplatnil až následne mu bolo zaslané písomné oboznámenie, ku ktorému sa mohol vyjadriť, aj keď mu nebola stanovená lehota na vyjadrenie, a správca dane by sa jeho návrhmi zaoberal vo vyrubovacom konaní. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje na vyjadrenie daňového subjektu k zaslanému protokolu z kontroly, v ktorom zástupca daňového subjektu namietal len vyhotovenie údajných dvoch protokolov. Nespochybnil zistenia správcu dane uvedené v protokole a nepredložil žiadne ďalšie dôkazy. K žalobcom citovanému rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/14/2018 z 08.01.2019 (ktorým súd zrušil rozhodnutie odvolacieho orgánu aj rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie, vrátil teda vec späť do vyrubovacieho konania) žalovaný podotkol, že v zmysle § 191 ods. 6 SSP sú daňové orgány právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, viazané, a dôvodom zrušenia rozhodnutí bol nedostatočne zistený skutkový stav, preto bol správca dane povinný vykonať rozsiahlejšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní, a to vykonať výsluchy svedkov (vodičov žalobcu a obsluhu čerpacej stanice) a znalecké dokazovanie vo vzťahu k falzifikátom pokladničných dokladov. Hoci znalecké dokazovanie nenavrhol vykonať žalobca, správca dane bol povinný ho vykonať v súlade s právnym názorom vysloveným v rozsudku. Žalovaný ďalej nespochybnil fakt, že žalobca za účelom vykonávania svojej podnikateľskej činnosti tankoval PHM, ale dokazovaním vykonaným správcou dane bolo preukázané, že na základe falzifikátov dokladov neboli PHM dodané dodávateľom JURKI - HAYTON s.r.o. na čerpacej stanici JURKI Sabinov. Nemali to potvrdiť ani vodiči motorových vozidiel, ani výpoveď konateľa žalobcu a ani výpisy z mýtného systému (porovnaním jász motorových vozidiel kontrolovaného daňového subjektu k pohybu vozidiel po vymedzených úsekoch ciest na základe výpisov mýtnych transakcií bolo správcou dane zistené, že predmetné motorové vozidlá sa v dňoch deklarovanej nákupu pohonných látok nepohybovali v okolí ČS JURKI). Skutočnosť, že totožné pokladničné doklady boli zistené aj u iného daňového subjektu, je podľa slov žalovaného opätovne dokazuje iba to, že ide o falzifikáty, za ktorými nestojí reálne dodaný tovar. K námietke týkajúcej sa upretia práva klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, žalovaný uviedol, že znalec nebol správcou dane predvolaný ako svedok, ale bol požiadaný o vypracovanie znaleckého posudku. Závery zo znaleckého dokazovania boli zaznamenané v znaleckom posudku, čo správcovi dane postačovalo ako dôkaz na posúdenie sporných zjednodušených faktúr (pokladničných dokladov), na ktorých bol uvedený ako dodávateľ JURKI - HAYTON s.r.o. Žalovaný trval na názore, že správca dane svojimi zisteniami jednoznačne preukázal, že pokladničné doklady, ktorými žalobca deklaroval nákup PHM, nepochádzajú z ERP, ktorá bola v tom čase v prevádzke a že sú v zmysle záverov znaleckého posudku zjavne falošné. Žalovaný vyjadril presvedčenie, že pravosť

daňových dokladov predkladaných daňovým subjektom správcovi dane je základnou podmienkou, ktorá musí byť splnená za účelom preukázania oprávnenosti nároku na uplatnenie odpočítania dane. Žalovaný vzhľadom na vyššie uvedené navrhol správne súdu zamietnuť žalobu v celom rozsahu a taktiež požiadal súd o nariadenie pojednávania.

16. V replike k vyjadreniu žalovaného doručenej krajskému súdu 07.03.2021 žalobca na začiatku uviedol, že nikdy v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, odvolacieho konania a ani v tomto súdnom konaní netvrdil, že cit.: „správca dane koná vo vyrubovacom konaní len na návrh daňového subjektu.“. Žalobca zdôraznil, že vyrubovacie konanie je upravené v ustanovení § 68 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu k protokolu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Nedostatočné zistenie skutkového stavu skonštatoval až žalovaný, a to v odvolacom konaní. Žalovaný však namiesto toho, aby v odvolacom konaní postupoval podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku a dokazovanie vykonal sám, rozhodnutie správcu dane zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie a zaviazal ho vykonať ďalšie dokazovanie, a to už však nad rámec § 68 Daňového poriadku. Poukazovanie žalovaného na odvolanie žalobcu z 02.04.2020, v ktorom žalobca naozaj namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu je podľa slov žalobcu účelové a zavádzajúce, pretože ďalšie dokazovanie vykonal správca dane pred podaním odvolania žalobcom a po podaní odvolania sa žiadne dokazovanie už nevykonávalo. K vyjadreniu žalovaného týkajúceho sa namietaného porušenia § 27 ods. 1 v nadväznosti na § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku žalobca uviedol, že žalovaný zaujal iba všeobecné stanovisko (podľa ktorého sa žalobca mohol so zisteniami správcu dane oboznámiť a nevyužil svoje právo zúčastniť sa ústneho pojednávania), pričom ku námietke poučenia cit.: „o následkoch stanovenej lehoty, ktorú nestanovil“ sa žalovaný nevyjadril. Žalovaný vo vyjadrení k pravosti dokladov z ERP nemal zaujať stanovisko ani k tvrdeniu žalobcu výslovne uvedenému v písomnom vyhotovení žaloby z 20.11.2020. Žalobca poukázal práve na toto svoje tvrdenie, pretože ho považoval za podstatné pre správne právne posúdenie veci. K námietke porušenia § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku a procesnému postaveniu znalca v daňovom konaní žalobca uviedol, že znalec nie je v daňovom konaní predvolávaný ako svedok a jeho úlohou je vypracovať znalecký posudok, ku ktorému má právo kontrolovaný daňový subjekt sa vyjadriť. Podľa žalobcu bolo povinnosťou správcu dane oboznámiť ho s obsahom znaleckého posudku a predvolať znalca na ústne pojednávanie, na ktorom by mu mohol žalobca (resp. jeho splnomocnený zástupca) klásť otázky. Žalobca tvrdil, že nebol oboznámený so znaleckým posudkom a ani nebolo uskutočnené ústne pojednávanie so znalcom, čím malo dôjsť k upretiu jeho práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Povinnosť správcu dane nariadiť ústne pojednávanie so znalcom má vyplývať zo základnej zásady správy daní uvedenej v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní 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. Správca dane v tomto konkrétnom prípade mal zanedbať žalobcovu zákonnú právo klásť znalcovi otázky. Na základe uvedeného žalobca vyjadril presvedčenie, že správna žaloba je odôvodnená v plnom rozsahu.

17. Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného k žalobe bolo žalovanému preukázateľne doručené dňa 26.03.2021 spolu s výzvou na vyjadrenie (podanie dupliky), avšak žalovaný sa v konaní už ďalej nevyjadril.

18. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 28.10.2024. Na tomto pojednávaní nebol prítomný právny zástupca žalobcu, ktorý neúčast' ospravedlnil podaním doručeným správne súdu dňa 18.10.2024, kde zároveň súhlasil s konaním pojednávania v jeho neprítomnosti. Žalovaný sa nezúčastnil pojednávania. Keďže na pojednávaní nebola prítomná ani verejnosť, správny súd mohol konštatovať splnenie zákonných predpokladov (§ 137 ods. 3 SSP) na vyhlásenie rozsudku vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na svojej úradnej tabuli.

Relevantné právne predpisy

19. Podľa § 493e SSP „Konania začaté a neskončené do 30. 06. 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.“

20. Podľa § 177 ods. 1 SSP v jeho znení účinnom do 30.06.2023 „Správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.“

21. Podľa § 134 ods. 1 SSP v jeho znení účinnom do 30.06.2023 „Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.“

22. Podľa § 190 SSP v jeho znení účinnom do 30.06.2023 „Ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.“

23. Podľa § 140 SSP v jeho znení účinnom do 30.06.2023 „Vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.“

Právny názor správneho súdu

24. Správny súd v Košiciach ako vecne a miestne príslušný správny súd v konaní vo veciach ochrany subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného, v právnych medziach vznesených žalobných námietok, vyjadreniach žalobcu, žalovaného, v konaní a dospel k záveru že podaná žaloba nie je dôvodná.

25. V súlade s vyššie citovaným § 140 SSP správny súd uvádza, že vo veci toho istého žalobcu, už bolo v totožnej veci rozhodnuté Správnym súdom v Košiciach v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/82/2020 rozsudkom zo dňa 20.06.2024. V uvedenej totožnej veci súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie, preskúmané rozhodnutie sa týka zdaňovacieho obdobia august 2015). Z obsahu administratívneho spisu má súd za preukázané, že v prípade oboch rozhodnutí prvostupňový orgán vychádzal z rovnakých podkladov (protokol o vykonaní daňovej kontroly, znalecké dokazovanie, výsluchy svedkov, listinné dôkazy). Totožné je aj odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, nakoľko v oboch prípadoch išlo o nepriznanie odpočtu DPH na skutkovo rovnakom základe a to, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 1257,20 EUR zo zjednodušených faktúr – pokladničných dokladov vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou od dodávateľa JURKI – HAYTON, s.r.o., ktoré boli v konaní preukázané znaleckým dokazovaním ako falošné. Rozdielnosť je iba v časti sumy 42,51 EUR od dodávateľa AUTO-SERVIS JV, s.r.o., pretože predložený doklad nemal všetky náležitosti ustanovené zákonom o ERP. Z uvedeného si žalobca v celkovej sume (1257,20 + 42,51) 1299,71 EUR uplatnil neoprávnene odpočítanie dane a teda žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Čo sa týka súdneho konania, súd má za preukázané, že v oboch konaniach podal žalobca žalobu založenú na rovnakých žalobných bodoch a dôvodoch, pričom žaloby sa líšia iba v častiach, kde odkazujú na konkrétne rozhodnutie žalovaného a na obdobie preukazujúce zdaniteľné plnenia (iné zdaňovacie obdobie, odlišné čísla pokladničných blokov). Zároveň aj argumentácia žalovaného, ktorá prirodzene vychádza z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, je zhodná v oboch konaniach.

26. Záonné predpoklady pre vznik vlastnej daňovej povinnosti sú v oboch prípadoch rovnaké. Keďže v tomto správnom súdnom konaní sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a tiež rozhodnutia správcu dane, u ktorých sa vychádzalo z rovnakých dôkazných informácií a podkladov, ako v prípade rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ktorých zrušenie navrhol žalobca správne súdu vo veci vedenej pod sp. zn. PO-1S/82/2020, a skutkovými a právnymi okolnosťami ide o zhodné prípady, správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z dôvodov odprezentovaných v rozsudku správneho súdu sp.zn. PO-1S/82/2020 zo dňa 20.06.2024 (ods. 33 až 64). Formálny rozdiel spočíva len v tom, že v tomto preskúmanom prípade sa mal správny súd zaoberať zákonnosťou vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za iné zdaňovacie obdobie (v konaní PO-1S/82/2020 išlo o obdobie október 2015, v prejednávanom prípade august 2015).

27. Správny súd poukazuje na to, že rozdielnosť k zisteným skutočnostiam v konaní PO-1S/82/2020 vo vzťahu k preskúmanému konaniu je okrem vyššie uvedeného aj v tom, že správca dane neuznal pokladničný doklad o nákupe PHM, ktorý však bol neúplný, na ktorom ako dodávateľ bol označený AUTO-SERVIS JV, s.r.o., (pokladničný doklad za tankovanie pohonných hmôt z čerpacej stanice Shell Kežmarok), na ktorom absentuje údaj o vyčíslenom základe dane, sadzbe dane, výške dane, ochranný znak a daňový kód elektronickej registračnej pokladne. K uvedenému sa však žalobca ako v

administratívnom konaní, tak aj v súdnom konaní bližšie nevyjadroval. Fotokópia predloženého dokladu obsahujúca v administratívnom spise, nie je dostatočne čitateľná a údaje, ktoré správca dane označil na doklade, absentujú. Správny súd sa v tomto ohľade stotožnil s argumentáciu správcu dane, že z dôvodu absencie zákonných náležitostí neboli splnené podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH, z uvedeného dokladu neuznal DPH vo výške 20%, čo predstavuje sumu 42,51EUR.

28. Na základe uvedených skutočností správny súd dospel k záveru o plnej aplikovateľnosti ním vydaného rozsudku sp.zn. PO-1S/82/2020 zo dňa 20.06.2024 aj na toto správne súdne konanie. Rozsudok správneho súdu sp.zn. PO-1S/82/2020 zo dňa 20.06.2024 sa zároveň zakladá do súdneho spisu v tejto veci.

29. Správny súd dospel k presvedčeniu, že žalobca správnou žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného, ani ním potvrdeným rozhodnutím správcu dane nebol ukrátený na svojich právach. Rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane považuje správny súd za zákonné a správne a preto s poukazom na § 190 SSP, správnou žalobu ako nedôvodnú zamietol.

30. Podľa § 163 SSP trovy konania sú všetky preukázané, odôvodnené a účelne vynaložené výdavky, ktoré vzniknú v súvislosti s uplatňovaním a bránením práva na správnom súde.

31. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 a nasl. SSP tak, že žalobca nemal vo veci ani sčasti úspech, a preto nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať. Správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal. Žalovaný v rámci konania vykonával činnosti, ktoré predstavujú bežnú agendu zamestnancov žalovaného a súvisí s jeho rozhodovacou činnosťou.

32. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť. (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a) a 5 SSP)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

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 správnomu 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 SSP 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) SSP 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 (§ 440 ods. 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak (§ 446 ods. 1 SSP).

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. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).