

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/28/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200581
Dátum vydania rozhodnutia: 27.01.2021
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200581.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: HOLZ-PRODUKT, s.r.o., so sídlom Ruská Nová Ves 244, IČO: 36478377, zastúpeného SD LEGAL, s.r.o., so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 9. augusta 2018 Číslo: 101548584/2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/85/2019 - 219 z 07. novembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/85/2019 - 219 z 07. novembra 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a Krajskému súdu v Prešove na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/85/2019 - 219 z 07. 11. 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101548584/2018 zo dňa 9. augusta 2018 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov č. 101010132/2018 zo dňa 22. mája 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2. Dôvodom zrušenia predmetných rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu bola tá skutočnosť, že krajský súd považoval žalobcovu námietku ohľadom doručovania Protokolu o vykonaní daňovej kontroly zo dňa 27.09.2017 za opodstatnenú a aj správny súd dospel k záveru, že doručenie Protokolu zo dňa 27.9.2017 nebolo vykonané v súlade s § 30 ods. 5 v spojení s § 31 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko správcovi dane vyplývala povinnosť doručiť protokol elektronickými prostriedkami, k čomu nedošlo. Aj za predpokladu, že by správca dane považoval doručovania

zamestnancami správcu dane za účelné, teda nedoručoval by elektronickými prostriedkami, nemožno doručovať písomnosti v rozpore s miestom doručenia, ktoré vyžaduje zákonné ustanovenie v § 30 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane bol povinný teda doručiť Protokol na adresu sídla žalobcu. Správny súd sa v tomto ohľade stotožnil so žalobcovou žalobnou námietkou nesprávnosti doručovania predmetného protokolu a považuje doručenie za nezákonné a teda neúčinné.

3. Ďalej krajský súd dôvodil tým, že s poukazom na konštatovanie, že v daňovom konaní má prioritne dôkaznú povinnosť daňový subjekt a správca dane len následne verifikuje ním predložené skutočnosti, pričom podľa ustanovenia §24 ods. 2 Daňového poriadku je správca dane povinný čo najúplnejšie zistiť skutkový stav, správny súd mal za to, že správca dane pochybil, ak nevykonal žalobcom navrhnutý výsluch osôb, ktoré podľa tvrdení prokuristu dodávateľa mali vykonávať práce na odstraňovaní kalamity. Uvedené osoby boli v predložených dohodách o pracovných činnostiach označené menom, priezviskom, dátumom narodenia, rodným číslom, mestom trvalého bydliska ako aj číslom občianskeho preukazu, preto správca dane dopytom na Register obyvateľov mohol zistiť konkrétnu adresu týchto osôb a následne tieto predvolať na výsluch za účelom zistenia, či tieto osoby vykonávali pilčické práce a pre aký subjekt, prípadne za účelom zistenia iných skutočností relevantných pre predmetné daňové konanie. Uvedené zistenia považoval správny súd za rozhodujúce pre zistenie, či tieto označené osoby vykonávali práce, vyúčtované na jednotlivých faktúrach, pre spoločnosť RM MART, s.r.o. a SKRM, s.r.o. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd mal za to, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a preto napadnuté rozhodnutie spolu s rozhodnutím správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. e) Správneho súdneho poriadku.

4. O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na plnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, keďže žalobca mal vo veci plný úspech. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

5. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p., v ktorej namietal, že sa nestotožňuje s prijatým záverom v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu (bod 74), v ktorom súd uviedol, že v konaní správnych orgánov sa vyskytla vada, ktorá má vplyv na zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňoch, súvisiaca s procesným postupom správcu dane s doručovaním protokolu z daňovej kontroly č. 102046117/2017 zo dňa 27.09.2018, pretože v danom prípade doručovanie predmetného Protokolu žalobcovi, zamestnanci správcu dane Daňového úradu Prešov uskutočnili v súlade s procesným predpisom - druhej vety ustanovenia 30 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane. Podľa sťažovateľa

ust. § 30 ods. 5 v spojení s § 31 ods. 3 daňového poriadku, neukladá povinnosť správcovi dane doručovať písomnosti daňovým subjektom elektronickými prostriedkami, tak ako to uvádza správny súd v bode 68 napadnutého rozhodnutia. Sťažovateľ nesúhlasil s námietkou krajského súdu, že sa s pochybením správcu dane nevysporiadal a uviedol, že s procesom doručovania protokolu zamestnancami správcu dane žalobcovi riadne zákonným spôsobom vysporiadal, čo vyplynulo jednak z napadnutého rozhodnutia (od strany 6 až 8) ako aj z vyjadrenia k žalobe (strany 4 až 7). Sťažovateľ poukázal na procesnú stránku daňového práva, ktorý v ustanovení § 30 ods. 1 daňového poriadku ustanovuje, že správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosť doručujú zamestnanci správcu dane. Podľa ustanovenia § 30 ods. 2 daňového poriadku ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosti prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb, iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis alebo verejnej vyhlášky. Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva záver, že daňový poriadok stanovuje, že písomnosti v rámci správy daní sú doručované rôznymi spôsobmi, pričom sú prednostne doručované elektronickými prostriedkami alebo zamestnancami správcu dane. Podľa sťažovateľa z odôvodnenia

napadnutého rozsudku je zrejmé, že krajský súd sa reálnym doručovaním Protokolu zamestnancami správcu dane (§ 30 ods. 1 daňového poriadku) žiadnym spôsobom nezaoberal, ale v odôvodnení napadnutého rozsudku tvrdil, že „protokol bol správca dane povinný žalobcovi doručiť elektronickými prostriedkami, k čomu nedošlo“. Sťažovateľ zároveň poukázal na skutočnosť, že výnimku z povinnosti odosielania úradných dokumentov cez elektronickú schránku na ÚP VS ustanovuje § 60b ods. 2 ZoEG, podľa ktorého môže OVM postupovať podľa osobitného predpisu, ktorý samostatne upravuje spôsob elektronickej komunikácie. V prípade Finančnej správy SR sa jedná o zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), pričom z tohto dôvodu bola z elektronického výkonu moci vyňatá agenda Finančnej správy SR, v ktorej elektronická komunikácia prebieha prostredníctvom portálu Finančnej správy (PFS). Na základe uvedených skutočností tvrdenie súdu, že zamestnanci správcu dane nedoručili protokol a výzvu žalobcovi elektronicky, je z jeho strany nedôvodné, pretože v danom prípade správca dane bol povinný doručovať predmetné písomnosti podľa procesného predpisu §§ 30 až 35 daňového poriadku.

6. Pokiaľ išlo o meritum veci sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. napr. 5SŽ-0-KS 29/2005, 5sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010 alebo 8Sžf/9/2012 z ktorej podľa sťažovateľa vyplynul záver, že ak správca dane spochybní reálnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Ak totiž daňovník reálne nepreukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia, je vecou jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov za daňové výdavky zo strany daňových orgánov. V ďalšom v podstate opisoval zistený skutkový stav a závery, ktoré vyplynuli z napadnutých rozhodnutí a vyjadrení k žalobe. Sťažovateľ (žalovaný) z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove SP. zn. 2S/85/2018 - 219 zo dňa 07. novembra 2019 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrváva na všetkých svojich skutkových a právnych tvrdeniach, uvedených počas daňového konania a taktiež uvedených v žalobe a vo vyjadreniach, doručených súdu počas súdneho konania. Žalobca považoval žalovaným napádaný rozsudok zo dňa 07.11.2019 za správny a navrhol kasačnému súdu, aby podľa § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť zamietol pre jej nedôvodnosť. Ďalej uviedol, že k doručovaniu a k nezákonnosti doručovania protokolu z daňovej kontroly sa obsérne vyjadril v žalobe a vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe a na týchto svojich tvrdeniach a prezentovanej právnej argumentácii žalobca trvá. Podotkol, že podľa jeho názoru v dôsledku nezákonného doručovania nebola daňová kontrola ukončená včas, čo znamená, že ani nemohlo byť zákonne vydané sporné rozhodnutie o vyrubení daňového nedoplatku. Uviedol, že konatelia žalobcu neodmietli písomnosť (protokol z daňovej kontroly) prevziať, iba požiadali zamestnancov správcu dane, aby rešpektovali zákon a doručili protokol z daňovej kontroly v súlade s Daňovým poriadkom elektronickými prostriedkami, resp. na adresu sídla daňového subjektu a nie k nim domov do ich obydľia. Ďalej namietal účelnosť spôsobu doručovania protokolu z daňovej kontroly ako bol zvolený zamestnancami správcu dane pri doručovaní protokolu z daňovej kontroly.

III. Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. januára 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

10. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a vyjadrenia žalovaného k žalobe z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

11. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

12. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie doručenia protokolu o vykonaní daňovej kontroly a naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

13. Kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nekonzistentný, nepresvedčivý, zmätočný a vnútorne si vzájomne odporujúci a správny súd vec nesprávne právne posúdil.

14. Na úvod kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

15. Podľa názoru kasačného súdu je správny súd povinný sa vo svojom rozhodnutí vždy riadne vysporiadať so všetkými podstatnými žalobnými námietkami a vyjadreniami žalovaného. Ak správny súd správnu žalobe vyhovie a napadnuté rozhodnutie zruší, pričom sa riadne nevysporiada s námietkami žalovaného alebo sa zabudne zaoberať niektorou z podstatných námietok žalobcu alebo žalovaného, nemôže kasačný súd nič iné, ako jeho rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť v zmysle § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie a to i vtedy, ak by žalobné námietky kasačný súd mohol sám spoľahlivo posúdiť z obsahu predložených spisov.

16. V prejednávanej veci kasačný súd z obsahu súdneho spisu zistil, že správny súd si vo svojom rozhodnutí sám odporuje, ak považoval daňovú kontrolu za neukončenú a protokol riadne nedoručený a následne v bode 89 svojho rozhodnutia uvedie, že „V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov najskôr sa vysporiadať s námietkou žalobcu týkajúcou sa nedodržania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a iba v prípade, ak správne orgány dospejú k záveru, že v dôsledku neposkytnutia súčinnosti žalobcu došlo k nedoručeniu Protokolu v zákonom stanovenej jednoročnej lehote, bude následne ich úlohou doplniť dokazovanie o žalobcom navrhnuté dôkazy a to doplniť dokazovanie o výsluch osôb označených ako zamestnanci spoločnosti RM MART, s.r.o. a vysporiadať sa s návrhom žalobcu na výsluch svedka C., ako aj svedka p. V., resp. tieto dôkazy vykonať.“. Toto nemožno považovať zo strany krajského súdu za zrozumiteľné a presvedčivé vysvetlenie dôvodov,

prečo nemožno považovať protokol za doručený podľa § 30 ods. 4 daňového poriadku. Zo žiadneho ustanovenia zákona (rozumej daňového poriadku a zákona o e- governmente) nevyplýva záver, že by právny úkon správcu dane, t.j doručovanie protokolu prostredníctvom správcu dane, mal za následok jeho neplatnosť a to aj v prípade, že sa nedoručovalo v sídle daňovníka u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, ale v mieste kde sa oprávnené osoby zdržiavali. Kasačný súd musel preto námietke sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci v časti týkajúcej sa povinnosti doručovať protokol výlučne elektronickým spôsobom vyhovieť, nakoľko správca dane môže doručovať písomnosti buď elektronicky, alebo aj prostredníctvom svojich zamestnancov, nakoľko mu to umožňuje ust. § 30 ods. 1 daňového poriadku, pričom oba spôsoby doručenia sú rovnocenné. Pokiaľ ide o samotné meritum veci kasačný súd odkazuje na svoju doterajšiu širokú a dostatočnú judikatúru.

17. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ a f/ Správneho súdneho poriadku, a preto rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/85/2019 - 219 z 07. novembra 2019 zrušil a vec mu vrátil podľa ustanovenia § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúvaní rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy v spojení s rozhodnutím prvoinštančného orgánu verejnej správy vo vyššie naznačenom smere. V novom rozhodnutí vo veci samej rozhodne správny súd aj o náhrade trov konania v konaní o kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

18. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.