

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/15/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200500
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200500.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : VEGA Martin v. o. s., R. Viesta 4080/19, Martin, IČO: 31 626 203, zastúpený : Mgr. Andrea Šútovská, advokátka, Vajanského 39, Trnava, korešpondenčná adresa : A. Dubčeka, Piešťany, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu Žiliny sp. zn. 31S/157/2019 zo dňa 5. decembra 2018, jednomyselne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2014 vydal Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) dňa 26.6.2017 rozhodnutie č. 101432846/2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 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“) určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2014 rozdiel dane v sume 16.080,04 eur.

2. Výrubený rozdiel dane vznikol z neuznaného odpočítania dane z faktúr vystavených žalobcovi dodávateľom Atlanta VR s. r. o., Váľča 199, IČO : 45 659 583 (ďalej aj „dodávateľ“) za práce a služby súvisiace s údržbou softvéru a počítačových programov, ktoré mal žalobca dodať svojmu odberateľovi - spoločnosti GAMO a.s. (ďalej aj „odberateľ“). Na základe preverovania u dodávateľa i jeho subdodávateľa - spoločnosti DAHN STAV s. r. o. správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané dodanie fakturovaných plnení spoločnosťou Atlanta VR s. r. o. žalobcovi a tým ani vznik daňovej povinnosti tejto spoločnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení

neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Preto ani žalobcovi následne nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § ods. 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Správca dane nespochybnil reálnu dodávku plnení zo strany žalobcu svojmu odberateľovi, uviedol však, že žalobca nevyvrátil pochybnosti o uskutočnení deklarovaneho plnenia dodávateľskou spoločnosťou.

3. Na základe odvolania žalobcu, v ktorom namietal prakticky len nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku a z toho vyplývajúcu nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, žalovaný rozhodnutím č. 102210763/2017 zo dňa 18.10.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

4. K odvolacím námietkam žalovaný uviedol, že z daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 4.5.2016 bol dňa 19.4.2017 vyhotovený protokol, ktorý bol v ten istý deň spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole odovzdaný na poštové doručenie prostredníctvom Slovenskej pošty a. s. Podľa predloženej doručenky bol dňa 20.4.2017 vykonaný neúspešný pokus o doručenie zásielky s výzvou na opakované doručenie, ktoré sa uskutočnilo dňa 21.4.2017. V tento deň bola zásielka uložená na pošte, pričom žalobca si ju dňa 5.5.2017 vyzdvihol a potvrdil jej prijatie.

5. Medzitým správca dane dňa 25.4.2017 realizoval prostredníctvom svojho zamestnanca osobné doručenie protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie a o pokuse o ich doručenie spísal dňa 26.4.2017 úradný záznam. Pri osobnom doručovaní zásielky v prevádzkarni žalobcu konateľ C.. U. U. ako osoba oprávnená konať a prijímať písomnosti za žalobcu bezdôvodne odmietol prevziať doručované písomnosti, pričom podľa záznamu zástupcovi správcu dane uviedol, že mu bolo doporučené neprebrať žiadne písomnosti. Žalovaný uviedol, že doručujúci zamestnanec správcu dane (C.. M. G.) poučil konateľa žalobcu, že ak za žalobcu bezdôvodne odmietne zásielku prijať, považujú sa tieto písomnosti za doručené dňom odmietnutia ich prijatia v zmysle § 30 ods. 4 Daňového poriadku. Odmietnutie prevzatia písomností potvrdil C.. U. U. svojim podpisom na výzve. Tým považoval správca dane i žalovaný protokol z daňovej kontroly i výzvu na vyjadrenie sa k nemu za doručené dňom 25.4.2017 a jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá začala plynúť dňom 04.05.2016, za dodržanú.

II. Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

7. Žalobca v žalobe namietal, že reálne uskutočnenie fakturovaných prác a služieb bolo potvrdené tak na úrovni dodávateľskej ako i odberateľskej a správca dane neprodukoval v konaní žiaden dôkaz o tom, že by žalobca konal protiprávne. Tvrdil, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné od daňového subjektu spravodlivo žiadať, aby sledoval a kontroloval realizáciu prác, obchodov, výrobných a obstarávacích procesov u iného subjektu a už vôbec by sa od neho nemalo očakávať, aby ovládal mená konkrétnych osôb, ktoré práce u iného subjektu vykonávajú. Žalobca tiež poukazoval na to, že zdaniiteľné služby si kontroloval a odsúhlasil so svojimi odberateľmi, ktorí to tiež potvrdili a preto mu nemožno vytýkať, že nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil prípadnému podvodnému konaniu.

8. Žalobca ďalej v žalobe tvrdil, že osobné doručenie protokolu spolu s výzvou zamestnancom správcu dane C.. M. G. dňa 25.4.2017 je neplatné a nepreukázané, nakoľko žalovaný nijakým spôsobom nevie bez pochybností preukázať, že adresáta písomností aspoň ústne poučil o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomnosti, pričom v tomto prípade je dôkazné bremeno na strane správcu dane, resp. žalovaného. Poukázal na to, že bez pochyb preukázané poučenie adresáta o následkoch bezdôvodného odmietnutia písomnosti je jedným zo zákonných predpokladov naplnenia fikcie doručenia, čo zaťažuje práve správcu dane. Žalobca tvrdil, že zamestnanec správcu dane konateľa C.. U. U. nijakým spôsobom ústne nepoučil a žiadne poučenie nebolo uvedené ani na liste, ktorý podpisoval. Ani následné dopísanie textu o poučení nasledujúci deň 26.4.2017 zamestnancom správcu dane podľa žalobcu nepreukazuje, že C.. U. U. bol reálne pri doručovaní dňa 25.4.2017 poučovaný.

9. Žalobca tiež poukázal na to, že počas celej daňovej kontroly so správcom dane spolupracoval a poskytoval mu primeranú súčinnosť. Z uvedených dôvodov považoval daňovú kontrolu z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky jej trvania za nezákonnú a z tohto dôvodu sú nezákonné nielen zistenia uvedené v protokole, ale i rozhodnutia správcu dane i žalovaného.

10. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zrekapituloval argumentáciu uvedenú v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Poukázal tiež na výsledky preverenia obchodných vzťahov medzi žalobcom a jeho dodávateľom, pričom konštatoval, že konatelia žalobcu nevedeli uviesť mená osôb, ktoré mali reálne uskutočniť fakturované plnenia. Spoločnosť Atlanta VR s. r. o. v roku v posudzovanom období roku 2014 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a nemala žiadny majetok, fakturované plnenia pre žalobcu podľa vyjadrenia jej štatutárneho zástupcu nevykonala vo vlastnej rézii, ale ich dodala žalobcovi subdodávateľsky, prostredníctvom spoločnosti DAHN STAV s. r. o. Tá však rovnako ako dodávateľ nemala v predmete podnikania takú činnosť, ktorá by ju oprávňovala k poskytovaniu odborných služieb, pričom informáciami o pracovníkoch realizujúcich predmetné služby musel žalobca podľa zmluvy s odberateľom disponovať z dôvodu, aby vôbec mohli realizovať tieto služby a taktiež z dôvodu zabezpečenia informačnej bezpečnosti. Odberateľ žalobcu síce potvrdil uskutočnenie obchodov so žalobcom, avšak neuviedol osoby, ktoré mali práce vykonať resp. tovar dodať, komunikovali len so žalobcom.

11. Žalovaný zotrval na správnosti záverov správcu dane, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a tým ani jeho nárok na odpočítanie dane na vstupe.

12. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 5.12.2018 rozsudok, ktorým správnu žalobu zamietol a účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania.

13. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z predmetných faktúr, pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti ATLANTA VR s. r. o. a uplatnením odpočítania dane došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Konštatoval, že len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane a daňový subjekt (v danom prípade žalobca) musí byť schopný preukázať, či zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené kompetentnou osobou uvedenou na faktúre.

14. K námietke proti vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd konštatoval, že podmienky uvedené v aplikovaných ustanoveniach zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Poukázal na výsledky vykonaného dokazovania, z ktorých je podľa jeho názoru zrejmé, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane.

15. Podľa krajského súdu bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené. Konštatoval, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, sú riadne odôvodnené, pričom žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu.

16. K námietke o chýbajúcom poučení o následkoch odmietnutia prijatia protokolu z daňovej kontroly pri pokuse o jeho osobné doručenie konateľovi žalobcu dňa 25.4.2017 krajský súd uviedol, že z úradného záznamu spísaného dňa 26.4.2017 zamestnancom správcu dane je zrejmé, že C.. U. U. svojim podpisom potvrdil odmietnutie prijatia predmetných písomností, pričom text poučenia bol na druhej strane výzvy

napísaný nasledujúci deň dňa 26.4.2017, aby táto skutočnosť bola zachytená aj na tomto dokumente. Podľa krajského súdu bolo preukázané, že zámerom správcu dane bolo osobne doručiť predmetné písomnosti žalobcovi z dôvodu, aby bola dodržaná jednoročná lehota na výkon daňovej kontroly. Konateľ žalobcu C.. U. U. však odmietol prevziať doručovanú písomnosť s vyjadrením, že mu bolo doporučené nepreberať žiadne písomnosti.

17. Krajský súd konštatoval, že ustanovenie § 30 ods. 4 Daňového poriadku neustanovuje formu poučenia o následkoch odmietnutia prijatia písomností a tým, že správca dane ústne poučil C.. U. U. o týchto následkoch, dodržal zákonom stanovené podmienky.

18. Krajský súd zamietol návrh žalobcu na doplnenie dokazovania výsluchom C.. U. U., pričom poukázal na rozpory v jeho predchádzajúcich vyjadreniach o okolnostiach pokusu o doručenie dňa 25.4.2017. Konštatoval, že vyjadrenie žalobcu, že v uvedený deň nebol menovaný poučený o následkoch odmietnutia prijatia písomností a stanovisko zamestnankyne správcu dane, že konateľ žalobcu bol o tejto skutočnosti poučený, sú tvrdením proti tvrdeniu. V rozpore so zákonom nie je podľa krajského súdu skutočnosť, že správca dane spísal text poučenia (o následkoch odmietnutia prevzatia zásielky žalobcom) na druhú stranu výzvy v nasledujúci deň 26.4.2017, nakoľko úradný záznam konštatuje priebeh a výsledok doručovania vykonaného zamestnancom správcu dane v predchádzajúci deň 25.4.2017.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ poukázal na to, že sám krajský súd na jednej strane skonštatoval, že nie je možné objektívne vyhodnotiť námietky žalobcu v súvislosti s poučením, resp. nepoučením o následkoch odmietnutia prijatia písomností, pretože sa jedná o tvrdenie žalobcu proti tvrdeniu žalovaného. Na druhej strane sa ale krajský súd nijako právne nevysporiadal s touto konfrontačnou situáciou, pričom neakceptoval návrh žalobcu na vypočutie svedka C.. U. na pojednávaní.

21. Krajský súd sa podľa sťažovateľa vo svojom právnom posúdení zameril na konštatovanie rozporov vo vyjadreniach jeho právnej zástupkyne a C.. U. na pojednávaní, keď právna zástupkyňa uviedla, že v predajni boli pri pokuse o doručenie protokolu zákazníci, ktorých musel menovaný obsluhovať, pričom ten uviedol, že v predajni sa nachádzala iba jedna zákazníčka. Riešenie tejto nezhody vyjadrení však podľa sťažovateľa vôbec nebolo smerodajné pre naplnenie alebo nenaplnenie zákonných predpokladov fikcie doručenia.

22. Krajský súd podľa sťažovateľa nesprávne právne posúdil otázku nenaplnenia jedného zo zákonných predpokladov fikcie doručenia a to preukázaného poučenia o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomností. Osobné doručenie protokolu spolu s výzvou zamestnancom správcu dane dňa 25.4.2017 preto považoval sťažovateľ za neplatné a nepreukázané, nakoľko žalovaný nevie bez pochybností preukázať, že adresáta písomností aspoň ústne poučil o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomností, pričom v tomto prípade je dôkazné bremeno na strane správcu dane.

23. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ tvrdil, že protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený sťažovateľovi až deň po skončení daňovej kontroly (05.05.2017), teda oneskorene. Správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, čím porušil § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ako aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola preto nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V tejto súvislosti poukázal sťažovateľ na nález Ústavného súdu III. US 24/2010 zo dňa 29.6.2010 a rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 8Sžf/55/2011 zo

dňa 25.9.2012.

24. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s právnym posúdením veci krajského súdu v súvislosti s rozložením dôkazného bremena v daňovom konaní. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010 a mal za to, že ani skutočnosť vyzdvihovaná krajským súdom (že sťažovateľ preniesol výkon prác na spoločnosť ATLANTA VR s. r. o., resp. jej subdodávateľa DAHN STAV s. r. o., ktoré nemali oprávnenie na výkon niektorých požadovaných činností - počítačové a softvérové služby a teda tým nepreukázal právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr a vznik daňovej povinnosti u dodávateľa) nemôže byť na ťarchu sťažovateľa, pretože takéto prenesenie výkonu prác nie je protizákonné a navyše dodávateľ sťažovateľa a jeho subdodávateľ v predmete činnosti mali okrem iného aj sprostredkovateľskú činnosť a teda predmetné počítačové a softvérové služby mohli len sprostredkovať. O konečnom materiálnom plnení (u odberateľov sťažovateľa) správca dane nakoniec ani pochybnosti nemal.

25. Žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

IV. Právne závery kasačného súdu

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

27. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť otázku dodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly vo väzbe na zákonnosť protokolu z daňovej kontroly a jeho použiteľnosť v následnom vyrubovacom konaní, ako aj otázku posúdenia rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní z hľadiska argumentácie, ktorú sťažovateľ uviedol v kasačnej sťažnosti.

28. Pokiaľ ide o tvrdenia sťažovateľa o prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly o jeden deň, z čoho mala podľa jeho názoru vyplývať zmatečnosť celého vyrubovacieho konania, kasačný súd považuje za potrebné predoslať, že právnym dôvodom limitovania dĺžky trvania daňovej kontroly je predovšetkým skutočnosť, že v jej priebehu je kontrolovaný daňový subjekt vystavený zásahom do práva na súkromie, keď je povinný strpieť vykonanie úkonov správcu dane spojených s preverovaním skutočností relevantných pre naplnenie účelu daňovej kontroly a poskytnúť správcovi dane potrebnú súčinnosť. Práve určenie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly garantuje kontrolovanému daňovému subjektu, že výkon oprávnení správcu dane a s tým spojených povinností daňového subjektu sú vopred jasne časovo ohraničené. Už tu treba poznamenať, že sťažovateľ nebol nutnosti zásahov do svojich práv v súvislosti s daňovou kontrolou vystavený dlhšie ako po spomenutú zákonom stanovenú dobu a preto bol účel regulácie trvania daňovej kontroly naplnený.

29. V prejednávacom prípade bola daňová kontrola u sťažovateľa začatá dňom 04.05.2016 a na jej vykonanie mal správca dane k dispozícii najviac dobu jedného roka. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane túto lehotu nedodrжал, pretože k ukončeniu daňovej kontroly doručením protokolu (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku) došlo až dňa 05.05.2017, teda jeden deň po uplynutí jednoročnej lehoty od jej začatia. Sťažovateľ popiera, že dňa 25.04.2017 bol jeho konateľ C.. U. U. pri pokuse o osobné doručenie protokolu zamestnancom správcu dane poučený o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomnosti. Odmietnutie prevzatia protokolu pri pokuse o jeho osobné doručenie s odôvodnením, že mu bolo doporučené nepreberať žiadne zásielky, sťažovateľ nepopiera. Krajský súd otázku vykonania poučenia adresáta o tom, že písomnosť sa bude považovať za doručенú odmietnutím jej prijatia dňa 25.4.2017 uzavrel s tým, že postačuje aj len ústne poučenie a jeho vykonanie vyplýva z úradného záznamu spísaného dňa 26.4.2017 doručujúcim zamestnancom správcu dane, ktorý opísal priebeh

doručovania a zaznamenal v ňom tak odmietnutie prijatia písomnosti, ako aj vykonanie poučenia adresáta o následkoch odmietnutia prijatia písomnosti.

Podľa § 30 ods. 1 Daňového poriadku správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správca dane. Podľa ods. 4 ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté; o tom musí doručovateľ adresáta poučiť.

30. Kasačný súd môže len súhlasiť so sťažovateľom v tom, že krajský súd na jednej strane konštatuje rozpor popisu priebehu doručovania zamestnancom správca dane s vyjadrením sťažovateľovho konateľa, keď stanoviská oboch dotknutých osôb označuje ako „tvrdenie proti tvrdeniu“, na druhej strane však považuje daňový protokol za účinne doručený sťažovateľovi dňom 25.4.2017, vychádzajúc z toho, že konateľ bol poučený o následkoch odmietnutia ústnou formou, ako to uvádza zamestnankyňa správca dane v úradnom zázname zo dňa 26.4.2017.

31. V súvislosti s kredibilitou popisu priebehu doručovania v úradnom zázname správca dane kasačný súd pripomína, že poverený daňový kontrolór má pri výkone právomocí súvisiacich s daňovou kontrolou postavenie verejného činiteľa a preto ním zaznamenaný priebeh pokusu o osobné doručenie zásielky kontrolovanému daňovému subjektu v zmysle § 30 ods. 1 Daňového poriadku je hodnoverným osvedčením o priebehu tohto úkonu, pokiaľ nie je preukázaný opak. Na preukázanie opaku pritom nestačí len jednoduché popretie zachyteného priebehu úkonu správca dane alebo jeho časti, pokiaľ tvrdenie daňového subjektu nie je podopreté inými dôkazmi či okolnosťami. Žiadne takéto dôkazy alebo okolnosti sťažovateľ v daňovom ani v súdnom konaní nepredložil.

32. Ak by aj kasačný súd pripustil určité pochybnosti o účinnosti osobného doručenia protokolu, s ohľadom na písomné zachytenie odmietnutia prijatia písomnosti dňa 25.04.2017, ktoré potvrdil aj jej adresát svojim podpisom, a až následné doplnenie predmetného záznamu o údaj o vykonaní poučenia o tom, že písomnosť sa považuje za doručенú dňom bezdôvodného odmietnutia jej prijatia, ani v takom prípade by nebolo možné akceptovať argumentáciu sťažovateľa o nezákonnosti daňovej kontroly pre nedodržanie lehoty na jej vykonanie.

33. Rozhodnutie Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010 i nadväzujúce rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/55/2011 zo dňa 25.9.2012, na ktoré sa v danej súvislosti sťažovateľ odvoláva, totiž v podstate podmieňujú záver o nezákonnosti daňového protokolu v prípade prekročenia zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly tým, že kontrolovaný daňový subjekt neodopiera správcovi dane povinnú súčinnosť. Jednou z povinností daňového subjektu pri správe daní je pritom úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8 Daňového poriadku).

34. Ako už bolo uvedené, v prejednávacom prípade bola kontrolná činnosť správca dane uzavretá spracovaním daňového protokolu dňa 19.4.2017, ktorý bol v ten istý deň odoslaný na poštovú prepravu sťažovateľovi. Zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie sa k nemu, ktorá bola po dvoch neúspešných pokusoch o doručenie uložená dňa 21.4.2017 na pošte, si sťažovateľ prevzal až dňa 5.5.2017, teda v deň nasledujúci po uplynutí jednoročnej lehoty. Pri osobnom doručovaní protokolu zamestnancom správca dane konateľ sťažovateľa C. U. U. odmietol písomnosť prevziať s odôvodnením, že mu bolo doporučené neprijímať žiadne zásielky. Sťažovateľ si teda musel byť vedomý toho, že mu správca dane doručuje protokol z daňovej kontroly, pričom zostal pasívny a zásielku od správca dane uloženú na pošte si vyzdvihol až 14.deň po jej uložení (hoci sa v mieste doručovania zdržoval), pričom medzitým odmietol prevziať protokol pri pokuse o jeho osobné doručenie zamestnancom správca dane.

35. S ohľadom na uvedené sťažovateľovo správanie a jeho neskoršiu argumentáciu o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly považuje kasačný súd za nepochybné, že sťažovateľ porušil svoju právnu povinnosť podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku pri správe daní úzko spolupracovať so správcom dane, v úmysle zmařit doručenie protokolu v rámci jednoročnej lehoty a v snahe vyhnúť sa následkom

vyrubovacieho konania.

36. Z uvedených dôvodov je senát kasačného súdu toho názoru, ak by sa aj protokol s výzvou nepovažoval za doručený sťažovateľovi dňa 25.4.2017 (v dôsledku odmietnutia prevzatia písomnosti a poučenia o následkoch odmietnutia), ale až prevzatím zásielky na pošte dňa 5.5.2017, nie je za daných okolností rozumný dôvod vytýkať správcovi dane porušenie zákona a kvalifikovať protokol z daňovej kontroly za nezákonný podklad pre vyrubovacie konanie pre nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Skutočnosť, že sťažovateľ nemal pred dňom 5.5.2017 vo svojej moci protokol z daňovej kontroly, je v rozhodujúcej miere následkom sťažovateľovej obštrukcie spočívajúcej v jeho účelovej pasivite pri prevzatí zásielky uloženej na pošte a najmä odmietnutí prijatia písomnosti pri pokuse o jej osobné doručenie. Tento záver považuje senát kasačného súdu za súladný s právnym názorom Ústavného súdu SR vo vyššie uvedenom rozhodnutí, na ktoré poukázal sťažovateľ.

37. Kasačný súd preto s prihliadnutím na okolnosti súdnej veci konštatuje, že ak správca dane v dostatočnom časovom predstihu pred uplynutím zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly vypracuje protokol z daňovej kontroly a urobí primerané opatrenia smerujúce k jeho doručeniu kontrolovanému daňovému subjektu, no protokol sa len v dôsledku porušenia povinnosti adresáta úzko spolupracovať so správcom dane dostane k daňovému subjektu až po uplynutí lehoty, potom možno takéto prekročenie lehoty pričítať nespôpracujúcemu daňovému subjektu a považovať daňovú kontrolu za ukončenú včas a protokol za zákonný podklad pre vyrubovacie konanie.

38. K namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu otázky rozloženia dôkazného bremena, ktoré sťažovateľ opiera o tvrdenie, že mu nemôže byť na ťarchu krajským súdom vyzdvihované prenesenie výkonu prác na spoločnosť ATLANTA VR s. r. o., resp. jeho subdodávateľa DAHN STAV s. r. o., ktoré nemali oprávnenie na výkon počítačových a softvérových služieb, kasačný súd uvádza, že záver krajského súdu o nepreukázaní uplatneného práva na odpočítanie dane nestojí len na tom, že sťažovateľov dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ nemali oprávnenie na výkon uvedených činností. Rozhodujúcou pre záver o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane bola skutočnosť, že sťažovateľ okrem predloženia zmluvy s dodávateľom a faktúr ničím nepreukázal, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením spoločnosti ATLANTA VR s. r. o., resp. jej subdodávateľa DAHN STAV s. r. o. Správca dane na základe zistení, že uvedené spoločnosti nemali v posudzovanom zdaňovacom období žiadne personálne kapacity, aby zabezpečili to, čo sťažovateľ tvrdí, nadobudol objektívne podložené pochybnosti, že tieto plnenia boli skutočne poskytnuté sťažovateľovi dodávateľom uvedeným na faktúre. Sťažovateľ neponúkol daňovým orgánom žiadne dôkazy o tom, kto mal fakturované práce a služby u sťažovateľovho objednávateľa uskutočniť. Jeho tvrdenia a predložené doklady zostali v dôsledku neunesenia dôkazného bremena pochybné a nepreukázané.

39. Z uvedených dôvodov postupoval krajský súd v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi žalovaného, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u sťažovateľovho dodávateľa a následne ani právo sťažovateľa na odpočítania dane.

40. Sťažovateľ v súvislosti s ostatným sťažnostným bodom poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010, neuviedol však, čo z tohto rozhodnutia a z akých dôvodov považuje za ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu a čoho konkrétne sa v nadväznosti naň dovoľáva. Senát kasačného súdu podotýka, že závery uvedeného rozhodnutia na prejednávany prípad nemožno aplikovať, pretože v sťažovateľovej veci neboli preukázané skutočnosti, ktoré sa týkajú jeho aktivít v posudzovaných transakciách, nie podnikania iného daňového subjektu.

41. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na

náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.