

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/112/2015
Identifikačné číslo spisu: 3015200268
Dátum vydania rozhodnutia: 11.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3015200268.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: ArchiCon, s.r.o., so sídlom v Trenčíne, I. Olbrachta 900/6, IČO: 44948620, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s. r. o. so sídlom, v Trenčíne, Piaristická 46, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/11/2015-68 zo dňa 8.septembra 2015 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/11/2015-68 zo dňa 8. septembra 2015 mení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100306/1/37140/2015/5201 zo dňa 23.01.2015 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 140 €.

Odôvodnenie

I. Konanie pred daňovými orgánmi

II.

Daňový úrad v Trenčíne (ďalej len „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 9301402/5/4572924/2014/Šrá zo dňa 09.10.2014 určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie december 2013, keď nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet na dani za predmetné zdaňovacie obdobie vo výške 3.183,70 Eur z dodávateľskej faktúry č. 2013124 zo dňa 13.12.2013 vystavenej spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o. Bratislava za dodanie cukru v sume 3.120 Eur, ďalej z dodávateľskej faktúry č. 7105003942 zo

dňa 01.12.2013 vystavenej spoločnosťou Slovenský plynárenský priemysel, a. s. Bratislava za dodanie zemného plynu na odbernom mieste Rybárska 2B/7392, Trenčín v sume 31 Eur, z dodávateľskej faktúry č. 7170645427 zo dňa 31.12.2013 vystavenej spoločnosťou ZSE Energia, a. s. Bratislava za dodanie elektrickej energie na odbernom mieste Rybárska 2B/7392, Trenčín v sume 261,38 Eur a z výdavkového pokladničného dokladu č. V-12/01 zo dňa 28.10.2013 vystaveného spoločnosťou NAY Elektrodom, a. s. Bratislava za dodanie držiaka na televízor VOGELS WALL 1225B v sume 89,90 Eur.

Správca dane na základe výsledkov dokazovania dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že predmetný tovar - cukor mu skutočne dodala spoločnosť CY Partner Slovakia, s.r.o. uvedená na faktúre ako dodávateľ a že platiteľ použil dodané služby - spotrebované energie (zemný plyn a elektrická energia) a nakúpený tovar (TV držiak) v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ.

Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/37140/2015/5201 zo dňa 23. januára 2015 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, keď sa stotožnil sa s jeho závermi vyplývajúcimi z daňovej kontroly, že posudzované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili tak, ako boli deklarovane a preto právo na odpočítanie dane žalobcovi v zmysle zákona o DPH nevzniklo.

III. Konanie pred súdom prvého stupňa

Proti uvedenému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca žalobu na krajský súd, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia aj postupu daňových orgánov, ktorý jeho vydaniu predchádzal. Tvrdil, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je v rozpore s vykonanými dôkazmi, ďalej že napadnuté rozhodnutie je založené na nesprávnom právnom posúdení veci a tiež je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

Žalobca v podanej žalobe namietal, že správca dane postupoval počas výkonu daňovej kontroly v rozpore § 3 ods. 1 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pretože až do doručenia protokolu z daňovej kontroly neoznámil žalobcovi žiadne pochybnosti o ním deklarovanych skutočnostiach a pred ukončením daňovej kontroly mu neumožnil vyjadriť sa k nim.

Žalobca uviedol, že vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly zaslal až po uplynutí lehoty 15-ich pracovných dní od doručenia výzvy, avšak iba o jeden deň neskôr. Podľa žalobcu omeškanie s jeho doručením iba o jeden deň nemohlo správcovi dane s ohľadom na § 24 ods. 2 Daňového poriadku brániť v tom, aby obsah vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly zohľadnil a v rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane sa s ním vysporiadal. Lehota na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly totiž nie je určená zákonom, ale bola určená správcom dane. Ten však so žalobcom jeho pripomienky a dôkazy predložené vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly neprejednal.

Žalobca v podanej žalobe ďalej namietal, že rozhodnutie žalovaného, ako i správcu dane je nedostatočne odôvodnené a nepreskúmateľné. Poukázal na to, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje vyhlásenie žalovaného ohraničujúce skutkový stav, aký žalovaný po preskúmaní skutočností uvádzaných v odvolaní žalobcu zistil. Namietal tiež nezákonné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu, keď žalobca si svoje dôkazné bremeno splnil predložením všetkých dokladov k faktúram a pokladničného bločku.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe žiadal žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že správca dane umožnil žalobcovi v priebehu daňovej kontroly vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam, zaslal mu o nich oboznámenie zo dňa 24.06.2014, výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 03.07.2014, ďalej výzvu zo dňa 29.07.2014, v ktorých žalobcovi určil lehotu na predloženie ďalších dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia. Žalovaný poukázal na to, že v § 46 ods. 5 Daňového poriadku nie je upravená ani predpísaná forma, akou má správca dane oznámiť daňovému subjektu svoje pochybnosti a vyzvať ho na vyjadrenie

sa k nim. Uviedol ďalej, že nakoľko sa žalobca k protokolu zo dňa 19.08.2014 vyjadril až po určenej lehote, ktorej nedodržanie nie je možné podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku odpustiť, správca dane sa skutočnosťami uvádzanými vo vyjadrení nezaoberal a pripomienky uvedené vo vyjadrení so žalobcom neprerokoval. V odvolaní navrhnutých svedkov žalovaný nevypočul z dôvodu, že žalobca neuviedol ich spojitost' s dodávateľom - CY Partner Slovakia, s.r.o. a obchodnou transakciou.

Žalovaný konštatoval, že žalobca napriek zaslaným výzvam správcu dane nepredložil také dôkazy, ktoré by hodnoverne preukazovali, že dodané služby a zakúpený tovar žalobca použil v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH ako platiteľ. Poukázal na to, že žalobca bol riadne oboznámený s pochybnosťami správcu dane, mal možnosť sa k nim vyjadriť a pravdivosť údajov preukázať, bol mu riadne doručený protokol z daňovej kontroly. Správca dane tiež využil všetky možnosti k nadviazaniu kontaktu s dodávateľom žalobcu - spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o., a to i prostredníctvom konateľa spoločnosti, spoločnosť je však nekontaktná.

Krajský súd vec prejednal a rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 250f ods. 1 OSP) tak, že žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP, keď po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania a s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom.

Z dokazovania vykonaného správcom dane, zdokumentovaného v pripojenom administratívnom spise, z ktorého vychádzal i krajský súd, vyplýva, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť CY Partner Slovakia, s.r.o. je nekontaktný, správcovi dane sa napriek vykonanému šetreniu nepodarilo od tejto spoločnosti zaobstarat' doklady o dodaní tovaru žalobcovi a o pôvode tovaru.

Žalobca doručil správcovi dane zmluvu o prevode vlastníctva bytu nachádzajúceho sa v Trenčíne, ul. Rybárska 2B/7392, uzavretú medzi spoločnosťou Trenčianska riviéra, s.r.o. Trenčín (ako predávajúcim) a žalobcom (ako kupujúcim) a rozhodnutie orgánu katastra nehnuteľností v Trenčíne o povolení vkladu, nepredložil však žiadny iný dôkaz o tom, že predmetné služby (spotrebované energie - zemný plyn a elektrinu) prijal na uskutočnenie svojich dodávok tovarov a služieb podliehajúcich dani na výstupe.

V súvislosti so zakúpením držiaka na televízor žalobca napriek výzve správcu dane, aby uviedol účel, miesto a spôsob, akým tento výdavok zabezpečuje jeho zdaniteľné plnenia, nepredložil žiadny dôkaz a nepreukázal, že dodanie tovaru bolo použité na zdaniteľné plnenie.

Dňa 24.06.2014 správca dane zaslal žalobcovi oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole v súvislosti s dodávateľom CY Partner Slovakia, s.r.o., určil lehotu 15-ich dní na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam a na predloženie ďalších dôkazov. Oboznámenie prevzal zástupca žalobcu v daňovom konaní dňa 11.07.2014, žiadnym spôsobom naň nereagoval.

Správca dane výzvou doručenou zástupcovi žalobcu dňa 04.07.2014 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie DPH z faktúr za elektrickú energiu a plyn a k pokladničnému dokladu za nákup držiaka na televízor. Na uvedenú výzvu zaslal žalobca správcovi dane len zmluvu o prevode vlastníctva bytu a rozhodnutie o povolení vkladu vlastníckeho práva. Výzvou zo dňa 29.07.2014 správca dane žalobcu vyzval na predloženie dôkazu o tom, že spotrebované energie (elektrina a plyn) na odbernom mieste Rybárska 2B/7392, Trenčín boli použité na dodávky tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe. Určil lehotu 15-ich dní na predloženie dôkazov. Na uvedenú výzvu žalobca nereagoval.

Správca dane dňa 19.08.2014 vyhotovil protokol z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal žalobcovi s tým, že zároveň ho vyzval na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku do 15-ich pracovných dní. Zároveň ho poučil, že zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Žalobca dňa 30.09.2014 doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly a ďalšie dôkazy na preukázanie jeho tvrdení, nakoľko však vyjadrenie k protokolu bolo podané po lehote určenej vo výzve, postupoval správca dane podľa § 68 ods. 2 písm. c/ Daňového poriadku a vydal dňa 09.10.2014 vydal prvostupňové rozhodnutie.

Na podklade opísaného skutkového stavu vyhodnotil krajský súd žalobné námietky za nedôvodné a konštatoval, že správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, umožnil žalobcovi sa vyjadriť k zisteným skutočnostiam, vyzýval ho na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia. Podľa názoru krajského súdu správca dane správne zohľadnil skutočnosť, že žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril po určenej lehote 15 pracovných dní, pričom poukázal na to, že žalobca sa o zisteniach uvedených v protokole a o výzve na vyjadrenie k protokolu dozvedel ešte v rámci plynúcej lehoty, keďže zástupca žalobcu nahliadol do spisu správcu dane dňa 12.09.2014 a lehota na podanie vyjadrenia k protokolu uplynula až dňa 29.09.2014. Preto považoval za právne bezvýznamné, či vyjadrenie bolo podané o jeden alebo viac dní po uplynutí lehoty, keďže zmeškanie lehoty nie je možné podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku odpustiť.

Krajský súd konštatoval, že žalovaný i správca dane sa riadili v rozsudku citovanými zákonnými ustanoveniami a v rozhodnutí náležite odôvodnili, z akých dôkazov pri rozhodovaní vychádzali, opísali zistený skutkový stav a uviedli, podľa akých právnych ustanovení vo veci rozhodli. Dôvodom nepriznania odpočtu DPH je podľa krajského súdu nepreukázanie skutočností, že tovar uvedený na faktúre vystavenej spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o. bol skutočne žalobcovi predmetnou spoločnosťou dodaný a že žalobca použil dodané služby (spotrebované energie - elektrina a zemný plyn) a nakúpený tovar na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ. Preto správne orgány oboch stupňov správne rozhodli, že nemôže byť žalobcovi priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z.

IV. Odvolanie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie, v ktorom v prvom rade namietal, že napadnutý rozsudok trpí vadami podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP, pretože sa mu postupom súdu, ktorý o jeho žalobe rozhodol bez nariadenia pojednávania, odňala možnosť konať pred súdom. Poukázal na prvú stranu žaloby, kde výslovne uvádza, že nesúhlasí s rozhodnutím vo veci bez nariadenia pojednávania. Krajský súd však napriek tomu rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania rozsudkom, hoci vôbec nemožno preukázať, že by to účastníci konania zhodne navrhli alebo by s tým súhlasili.

S jednotlivými závermi krajského súdu žalobca nesúhlasil a poukázal na to, že v priebehu daňovej kontroly vykonávanej správcom dane predložil listinné dôkazy preukazujúce realnosť plnenia a vyčerpал vlastné dôkazné bremeno. Mal za to, že správca dane nemôže prenášať zodpovednosť za podnikateľskú činnosť a vedenie účtovných podkladov inej spoločnosti - dodávateľa na žalobcu, keďže žalobca nemá reálne žiadnu možnosť tieto skutočnosti ovplyvniť. Uviedol, že nakúpil predmetný tovar a služby fakturované ich dodávateľmi, riadne ich prebral a aj zaplatil, o čom svedčia aj doklady, s úmyslom tento tovar ďalej odpredať svojim odberateľom. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie je založené na nesprávnom právnom posúdení veci a je tiež nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov.

Žalobca mal za to, že právo na odpočítanie dane preukázal počas daňovej kontroly v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predložením faktúr, pokladničného dokladu a prílohami, nadobudnutie tovaru doložil navyše aj zálohovou faktúrou, skladovou kartou zásob, výdajkou zo skladu s potvrdením prepravcu, že tovar prevzal, dodacím listom s údajmi o vozidlách, ktorými bol tovar prepravovaný a s menom ich vodiča, tým istým dodacím listom s pečiatkou od prepravcu, ktorý tovar prevzal a konečnou faktúrou s potvrdením prijatia zálohovej platby. Uviedol, že výpisom z bankového účtu preukázal úhradu faktúry za tovar na účet dodávateľa, ako aj úhradu faktúr za spotrebované energie. Žalobca upozornil, že žalovaný ani správca dane samotnú existenciu tovaru nespochybnil.

V súvislosti so záverom žalovaného, že nevyvrátil pochybnosti správcu dane, ktoré súviseli s tovarom deklarovaným na predložených dokladoch, žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje žiaden údaj o tom, o ktoré konkrétne pochybnosti správcu dane sa malo jednať, kedy a kde ich mal správca dane vysloviť a ako tieto pochybnosti mali súvisieť s tovarom, ktorý žalobca deklaroval na predložených dokladoch. Podľa žalobcu list označený správcom dane ako oboznámenie so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly pojem „pochybnosti“ neobsahuje a preto nemôže ísť o oznámenie pochybností o predložených dokladoch, ktoré bol správca dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku povinný voči žalobcovi vykonať v prípade, že mu pochybnosti vznikli.

Žalobca poukazoval na to, že predloženie iných dokladov než tých, ktoré sú uvedené v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, žalobcovi žiaden zákon Slovenskej republiky neukladá a pokiaľ ich správca dane od žalobcu očakával, tak ho bol k ich predloženiu povinný vyzvať.

Podľa žalobcu správca dane sa v uvedenom oboznámení jednoznačne nevyjadril, či a aké ďalšie dôkazy od žalobcu očakáva a na základe akých právnych predpisov. Správcom dane určené obmedzenie lehoty na vyjadrenie sa a na predloženie dôkazov bolo podľa žalobcu v rozpore so zákonom (§ 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku). Vymedzenie zdaňovacieho obdobia na jún 2013 bolo zasa v rozpore so zdaňovacími obdobiami, v ktorom bola vykonávaná daňová kontrola (december 2013). Preto na uvedené oboznámenie správcu dane žalobca nereagoval.

Preukázanie toho, že správca dane žalobcu v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzval k odstráneniu pochybností o predložených dokladoch, ktoré mu predtým zákonným spôsobom oznámil, je podľa žalobcu dôkazným bremenom správcu dane, pričom správca dane ohľadne chýbajúcej výzvy na predloženie ďalších dôkazov toto dôkazné bremeno podľa názoru žalobcu neunesol.

K argumentácii žalovaného, že žalobca nereagoval na výzvu správcu dane na uvedenie účelu, miesta a spôsobu, akým nákup tovaru (TV držiak VOGELS WALL 1225B) zabezpečuje jeho zdaniteľné plnenia, žalobca uviedol, že podľa pokladničného dokladu nadobudol uvedený držiak už 2 mesiace pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím december 2013 a zahrnutie tohto výdavku do predmetnej daňovej kontroly nebolo zákonné. Uviedol, že nadobudnutý predmet užíva žalobca ako teleskopický držiak monitora (obrazovky) k počítaču, pričom skutočnosť, že tento nakúpený tovar zabezpečuje jeho zdaniteľné plnenia, je možné overiť miestnym zisťovaním v prevádzkových priestoroch na adrese Rybárska 2B/7392, 911 01 Trenčín. V tejto súvislosti namietal, že správca dane nevykonaním miestneho zisťovania v prevádzkových priestoroch na adrese Rybárska 2B/7392, 911 01 Trenčín.

K záveru o nevykonaní navrhovaných dôkazov žalobca uviedol, že navrhnutí svedkovia L. B. a J. B. dodanie tovaru (cukru) sprostredkovali a dodaný tovar v sklade preberali za úplatu, ktorú fakturoval dodávateľ tovaru a uhradil žalobca. Práve vypočítaním navrhovaných svedkov mali byť podľa žalobcu získané doplnujúce dôkazy o tom, že predmetný tovar bol žalobcovi dodaný spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o. Žalobca preto nesúhlasil s postupom správcu dane, ktorý navrhovaných svedkov nevy počul.

Žalobca namietal, že krajský súd sa v rozsudku nevysporiadal so skutočnosťou, že žalovaný nezaujal dostatočne podrobné stanovisko k viacerým návrhom a námietkam žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení rozdielu dane (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

Z uvedených dôvodov žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

IV. Právne závery odvolacieho súdu

V.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s §

246c ods. 1 OSP a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 OSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 OSP odvolanie prípustné, vo veci v zmysle v § 250ja ods. 2 OSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu treba vyhovieť a preto napadnutý rozsudok postupom podľa § 220 OSP zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 OSP prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

Odvolací súd ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia na základe podaného odvolania pripadlo Najvyššiemu súdu primárne sa vysporiadať s námietkami voči procesnému postupu krajského súdu v prvostupňovom konaní.

Podľa § 250f ods. 1 OSP súd môže rozhodnúť o žalobe bez pojednávania rozsudkom, ak to účastníci konania zhodne navrhli alebo ak s tým súhlasia a nie je to v rozpore s verejným záujmom.

Podľa § 250f ods. 2 OSP súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

Podľa § 250f ods. 3 OSP súd môže rozhodnúť o žalobe bez pojednávania rozsudkom aj vtedy, ak zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu z dôvodov uvedených v § 250j ods. 3.

Zo spisu krajského súdu vyplýva, že žalobca na prvej strane žaloby po označení účastníkov súdneho konania a predmetu podania (žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy podľa § 244 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku a žiadosť o odklad vykonateľnosti rozhodnutia) výslovne uviedol: „Nesúhlasíme s prejednaním predmetnej veci v neprítomnosti“.

Krajský súd výzvou z 20.04.2015 vyzval právneho zástupcu žalobcu v zmysle § 250f ods. 2 OSP, aby sa v lehote 15 dní vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania, s poučením, že ak sa v stanovenej lehote nevyjadrí, bude súd predpokladať, že nemá námietky. Táto výzva bola právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 29.04.2015.

Právny zástupca žalobcu sa v stanovenej lehote na výzvu súdu nevyjadril. Dňom 26.08.2015 bolo na úradnej tabuli krajského súdu zverejnené oznámenie, že v predmetnej veci bude verejne vyhlásené rozhodnutie dňa 08.09.2015. V tento deň o 9.15 hod. vyhlásil krajský súd odvolaním napadnutý rozsudok.

Keďže žalobca už v žalobe vyhlásil, že nesúhlasí s prejednaním veci v jeho neprítomnosti, bolo potrebné z tohto jeho prejavu vôle usúdiť, že žiada vo veci nariadiť pojednávanie, pretože len na pojednávaní možno vec prejednať za prítomnosti účastníkov. To platí aj napriek nespornej skutočnosti, že právny zástupca žalobcu sa neskôr v súdom stanovenej lehote nevyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania, pričom bol poučený o následkoch márneho uplynutia lehoty. Za daného stavu veci totiž nebolo možné urobiť spoľahlivý záver o tom, že prejednanie veci bez nariadenia pojednávania

účastníci konania zhodne navrhli alebo s tým súhlasili.

Keďže krajský súd rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania, pričom v odôvodnení rozsudku uviedol, že tak urobil podľa § 250f ods. 2 OSP, nepostupoval v intenciách citovaného zákonného ustanovenia, keďže žalobca sa k otázke prípadného pojednania veci bez nariadenia pojednávania vyjadril v žalobe a preto nebolo potrebné ho k tomu neskôr vyzývať. Krajský súd preto pochybil a pojednávanie nariadiť mal. Týmto postupom ukrátil žalobcu na jeho práve na verejné ústne pojednanie veci na pojednávaní, ktoré si uplatnil na základe zákona, čím odňal žalobcovi možnosť konať pred súdom (§ 221 ods. 1 písm. f/ OSP) .

Pod odňatím možnosti konať pred súdom treba rozumieť taký závadný procesný postup súdu, ktorým sa účastníkovi znemožní realizácia jeho procesných práv, priznaných mu v súdnom konaní za účelom ochrany jeho práv a právom chránených záujmov.

Najvyšší súd napriek uvedenej vade v konaní pred krajským súdom nerozhodol o zrušení napadnutého rozsudku krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f) a ods. 2 OSP a vrátení veci tomuto súdu na ďalšie konanie, pretože aj v daňovom konaní došlo k vade, pre ktorú by preskúmané rozhodnutie žalovaného nemohlo v konaní pred krajským súdom obstať.

Platí, že k preskúmaniu napadnutého rozhodnutia z pohľadu hmotného práva možno pristúpiť až po vyslovení neopodstatnenosti procesných námietok. Ak odvolací súd dôjde k záveru, že už procesné, resp. iné vady konania pred správnym orgánom súd prvého stupňa nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie dôvodnosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane zaslal v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku zástupcovi žalobcu pre daňové konanie protokol z daňovej kontroly a výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a na označenie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia v lehote 15 pracovných dní. Prvý pokus o doručenie písomnosti adresátovi bol vykonaný dňa 21.08.2014, druhý dňa 22.08.2014, kedy bola zásielka uložená na pošte a po uplynutí úložnej doby vrátená správcovi dane dňa 11.09.2014.

Už dňa 12.09.2014 si konateľka spoločnosti zastupujúcej žalobcu v daňovom konaní D.. A. J. po predchádzajúcom telefonickom dohovore fyzicky nahliadla do dokumentácie správcu dane a vyhotovila si fotokópiu protokolu z daňovej kontroly. Dňa 30.09.2014 žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly spolu s listinnými dôkazmi týkajúcimi sa dodávky cukru od spoločnosti CY Partner Slovakia, s. r. o. (skladová karta zásob; výdajka zo skladu s potvrdením prepravcu, že tovar prevzal; dodací list od dodávateľa s údajmi o vozidlách, ktorými bol tovar prepravovaný a s menom vodiča; dodací list s pečiatkou od prepravcu, ktorý mal tovar prevziať; faktúra s potvrdením zálohovej platby). Správca dane i žalovaný na obsah vyjadrenia k protokolu ani na pripojené dôkazy neprihliadli, nakoľko boli správcovi dane doručené po stanovenej lehote, ktorá uplynula dňom 29.09.2014, pričom zdôraznili, že zmeškanie lehoty na vyjadrenie k protokolu nemožno odpustiť.

Podľa § 3 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 (ods. 1). 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 mu určeniu a vyrubeniu dane (ods. 2). 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 (ods. 3).

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 vyrozumie. 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.

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.

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

Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 68 ods. 1 veta prvá a druhá Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu.

Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

Daňový poriadok určuje daňovému subjektu právo i povinnosť vyjadriť sa k protokolu z daňovej kontroly a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v lehote určenej správcom dane, ktorá nesmie byť kratšia ako 15 pracovných dní od doručenia protokolu kontrolovanému daňovému subjektu. To znamená, že správca dane môže a dokonca má stanoviť dlhšiu lehotu ako 15 pracovných dní, ak si to vyžaduje rozsah protokolu, či iné konkrétne okolnosti prípadu.

V preskúmvanej veci sa zásielka s protokolom a výzvou správcu dane adresovaná do vlastných rúk

spoločnosti Transfer System, s. r. o. mohla v zmysle § 31 ods. 3 Daňového poriadku považovať za doručení adresátovi najskôr uplynutím 15. dňa od jej uloženia na pošte, teda nie skôr ako 05.09.2014. Posledný deň lehoty 15 pracovných dní počítanej od 06.06.2014 pripadol na 29.09.2014, v dôsledku čoho považovali daňové orgány vyjadrenie žalobcu k protokolu doručené správcovi dane dňa 30.09.2014 za podané oneskorene. Z úradného záznamu spísaného zamestnankyňami správcu dane dňa 12.09.2014 vyplýva, že v uvedený deň zatelefonovala na Daňový úrad Trenčín D. A. J., splnomocnený zástupca žalobcu, pričom v telefonickom rozhovore uviedla, že bola dlhodobo preč a že si nestihla na pošte prevziať písomnosti, ktoré jej pravdepodobne doručoval správca dane. Požiadala zároveň o nazretie do spisu, ktoré sa uskutočnilo v ten istý deň na Daňovom úrade Trenčín.

Odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť, že určenie lehoty na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly a na predloženie dôkazov je v zmysle Daňového poriadku na uvážení správcu dane, pričom pri výkone tohto oprávnenia je povinný prihliadať predovšetkým na to, aby bola daňovému subjektu poskytnutá dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledok konania využitím svojich procesných práv. To v konkrétnom prípade znamená, aby mal žalobca skutočne k dispozícii lehotu nie kratšiu ako 15 pracovných dní od prevzatia protokolu.

Zástupca žalobcu pri nazretí do spisu dňa 12.09.2014 a vyhotovení fotokópie protokolu z daňovej kontroly nebol v zmysle zásad uvedených v § 3 Daňového poriadku podľa obsahu úradného záznamu z uvedeného dňa poučený o tom, že lehota na vyjadrenie sa mu nepočíta odo dňa skutočného prevzatia protokolu, ale odo dňa 05.09.2014, kedy nastala fikcia doručenia zásielky s protokolom a výzvou správcu dane. Ak by sa totiž lehota na vyjadrenie počítala odo dňa skutočného prevzatia protokolu dňa 12.09.2014, bolo by vyjadrenie žalobcu k protokolu a pripojené dôkazy predložené v stanovenej lehote 15 pracovných dní.

Odvolací súd poukazuje na to, že správca dane nevenoval primeranú pozornosť vyjadreniu konateľky spoločnosti zastupujúcej žalobcu v daňovom konaní, že pred dňom 12.09.2014 bola dlhodobo preč a nestihla si na pošte prevziať písomnosti, ktoré jej pravdepodobne správca dane doručoval. Pokiaľ by táto osoba objektívne nemohla prevziať predmetnú zásielku a oboznámiť sa s jej obsahom skôr ako 12.09.2014, nemala by jej začať plynúť lehota na vyjadrenie sa k protokolu skôr ako v deň nasledujúci po skutočnom prevzatí zásielky, keďže v zmysle zákona táto lehota nesmie byť kratšia ako 15 pracovných dní a mala by zabezpečiť žalobcovi ako daňovému subjektu primeraný časový priestor na vyjadrenie sa k protokolu s prihliadnutím na jeho rozsah a náročnosť.

Odvolací súd preto poukazuje na odvolacie námietky žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, že v rozpätí približne 3 týždňov bolo žalobcovi doručených 7 protokolov z daňovej kontroly, z toho najprv 2 a potom 3 v jeden a ten istý deň, 6 z nich v rozsahu cca 60 strán. Žalobca v uvedenej súvislosti namietal, že správca dane pri určení lehoty na vyjadrenie sa k protokolom neprihliadal ani na ich rozsah a napriek tomu, že pre vykonanie najdlhšej z daňových kontrol u žalobcu potreboval viac ako 1,5 roka, žalobcovi určil lehotu na vyjadrenie sa k protokolom iba v dĺžke 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy.

Odvolací súd tiež vzal do úvahy skutočnosť, že v liste zo dňa 24.06.2014 (oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole) správca dane žalobcovi oznámil výsledky dožiadania, ktoré zaslal Daňovému úradu Bratislava k obchodnému prípadu dodávky cukru od spoločnosti CY Partner Slovakia, s.r.o. a vyzval ho, aby sa v stanovenej lehote v zmysle § 3 a § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku vyjadril k zisteným skutočnostiam a predložil správcovi dane ďalšie relevantné dôkazy, ktoré by potvrdili tvrdenia žalobcu. Z tohto listu však podľa názoru odvolacieho súdu dostatočne jasne nevyplýva, či a aké mal správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom, pretože žalobcovi bolo oznámené len to, že spoločnosť CY Partner Slovakia, s.r.o. aj jej konateľ sú nekontaktní a spoločnosť nepodala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 a daň uplatnenú žalobcom na odpočítanie neodviedla. Žalobca preto nedostal jednoznačnú informáciu o tom, aké skutočnosti považuje správca dane za pochybné a ako môže tieto pochybnosti vyvrátiť.

Za daných okolností považoval odvolací súd postup daňových orgánov, ktoré neprihliadli na obsah

vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly a na pripojené dôkazy z dôvodu zmeškania lehoty, ktorý si osvojil i krajský súd, za nesprávny. Je toho názoru, že citované ustanovenia Daňového poriadku bolo v prejednávacom prípade potrebné vykladať tak, aby žalobcovi bolo zaručené právo vyjadriť sa k protokolu v lehote primeranej náročnosti vyjadrenia ako aj so zohľadnením počtu protokolov zaslaných žalobcovi v rovnakom období, nie kratšej ako 15 pracovných dní od jeho skutočného prevzatia, ktorú žalobca dodržal, nakoľko vyjadrenie žalobcu k protokolu je jedinou prípustnou obranou proti zisteniam tam uvedeným.

Na uvedenom základe Najvyšší súd dospel k záveru, že daňové orgány svojim postupom odňali žalobcovi právo na prerokovanie jeho pripomienok k protokolu a predložených dôkazov vo vyrubovacom konaní. Tvrdenia žalobcu obsiahnuté v predmetnom vyjadrení neboli prejednané a predložené dôkazy náležite vyhodnotené ani správcom dane vo vyrubovacom konaní (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku) a následne ani v odvolacom konaní pred žalovaným (§ 74 ods. 2, 3 Daňového poriadku).

Z uvedených dôvodov postupoval Najvyšší súd podľa § 220 a § 250ja ods. 3 O. s. p. a zmenil rozsudok súdu prvého stupňa tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, v ktorom uváži, či vytýkané nedostatky odstráni sám v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, alebo rozhodnutie správcu dane zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie (§ 74 ods. 4 Daňového poriadku).

Úlohou daňových orgánov však bude vysporiadať sa s tvrdeniami žalobcu obsiahnutými vo vyjadrení k daňovému protokolu a s predloženými dôkazmi a prípadne vykonať v vyrubovacom konaní ďalšie navrhnuté dôkazy, pokiaľ si to okolnosti prípadu vyžadujú.

O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa obsahu spisu vo výške 140 € na súdnych poplatkoch za žalobu a odvolanie. Náhradu trov právneho zastúpenia odvolací súd žalobcovi nepriznal, pretože jeho právny zástupca si náhradu týchto trov nevyčísľil (§ 151 ods. 1, 2 O.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.