

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/99/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200582
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Šobichová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200582.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Šobichovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: HOLZ-PRODUKT, s.r.o., Ruská Nová Ves 244, IČO: 36 478 377, právne zastúpený: SD LEGAL, s.r.o., Žriedlová 3, Košice, IČO: 51 717 395, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného z 9.8. 2018, č. 101548484/2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 23. 9. 2020, č. k. 5S/85/2018-277, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove z 23. 9. 2020, č. k. 5S/85/2018-277 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

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 z 23. 9. 2020, č. k. 5S/85/2018-277, podľa ust. § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného z 9. 8. 2018, č. 101548484/2018, a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov z 22. 5. 2018, č. 101009855/2018, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V konaní úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v zmysle ust. § 167 ods. 1 SSP.

2. V skrátenej verzii odôvodnenia správny súd uviedol, že v inom konaní vedenom na tamojšom súde pod sp. zn. 2S/85/2018 už prejednával a rozhodoval vec týkajúcu sa tých istých účastníkov konania a totožného predmetu konania, v ktorom bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014, pričom vychádzal z výkonu daňovej kontroly, ktorá bola vykonávaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj až november 2014, z ktorej bol vyhotovený identický protokol z 27.

9. 2017, č. 102046117/2017. Poukázal aj na totožné žalobné dôvody. Rozdiel spočíva len v odlišných zdaňovacích obdobiach, za ktoré bola žalobcovi vyrubená daň z pridanej hodnoty. Pričom vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo posudzované na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti RM MART, s.r.o., Hlavná 104, Košice, a SKRM, s.r.o., Ruská Nová Ves 261, z ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Išlo teda o posúdenie tých istých dodávateľov, ako to bolo v konaní vedenom pod sp. zn.: 2S/85/2018. Správny súd preto v dôvodoch svojho rozhodnutia poukázal na rozsudok Krajského súdu v Prešove zo 7. 11. 2019, sp. zn. 2S/85/2018, s tým, že jeho písomné vyhotovenie založil do súdneho spisu.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalobcu

3. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Namietal, že sa nestotožňuje s prijatým záverom v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu (bod 74 rozsudku Krajského súdu v Prešove zo 7. 11. 2019, sp. zn. 2S/85/2018), v ktorom súd uviedol, že v konaní správnych orgánov sa vyskytla vada, ktorá má vplyv na zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov, súvisiaca s procesným postupom správcu dane s doručovaním protokolu z daňovej kontroly z 27. 9. 2018, č. 102046117/2017, 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 rozsudku Krajského súdu v Prešove zo 7. 11. 2019, sp. zn. 2S/85/2018. 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 žalovaného (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 zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente), podľa ktorého môže orgán verejnej moci postupovať podľa osobitného predpisu, ktorý samostatne upravuje spôsob elektronickej komunikácie. V prípade Finančnej správy SR ide o zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), pričom z tohto dôvodu bola z elektronickeho 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. Sťažovateľ tiež nesúhlasil s tvrdením, správneho súdu (bod 70 rozsudku Krajského súdu v Prešove zo 7. 11. 2019, sp. zn. 2S/85/2018), že daňová kontrola nebola ukončená včas, a zastáva názor, že daňová kontrola začala dňa 17. 10. 2016 a skončila dňa 27. 9. 2017, t. j. v lehote stanovenej zákonom.

4. Vo vzťahu k meritu 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 realnosť 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. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu z 23. 9. 2020, č. k. 5S/85/2018-277, zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Žalobca vo svojom vyjadrení zotrval na všetkých svojich skutkových a právnych tvrdeniach uvedených počas daňového konania a taktiež uvedených v žalobe a vo vyjadreniach doručených súdu počas súdneho konania. Žalovaným napádaný rozsudok z 23. 9. 2020 považoval za správny. Kasačnému súdu navrhol, aby podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol pre jej nedôvodnosť. 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. Podľa jeho názoru v dôsledku nezákonného doručovania nebola daňová kontrola ukončená v lehote jedného roka podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. 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, nakoľko na zákonné doručenie v zmysle daňového poriadku už nebol čas.

III. Konanie pred kasačným súdom

6. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) 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 30. 6. 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

7. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného (sťažovateľa) proti rozsudku správneho súdu z 23. 9. 2020, č. k. 5S/85/2018-277, podľa ust. § 191 ods. 1 písm e) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného z 9.8.2018, č. 101548484/2018, a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov z 22. 5. 2018, č. 101009855/2018, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

8. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

9. Kasačný súd preskúmaním administratívneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, o ktorej kasačný súd rozsudkom z 27. 1. 2021, sp. zn. 8Sžfk/28/2020, rozhodol tak, že kasačnej sťažnosti žalovaného vyhovel a napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V uvedenom obdobnom konaní s totožnými účastníkmi konania bol predmetom konania o kasačnej sťažnosti rozsudok, na ktorý odkazoval v skrátenej verzii písomného odôvodnenia napadnutého rozsudku správny súd (rozsudok Krajského súdu v Prešove zo 7. 11. 2019, sp. zn. 2S/85/2018). Tieto konania zároveň vychádzajú z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj až

november 2014, z ktorej bol vyhotovený protokol z 27. 9. 2017, č. 102046117/2017. Nakoľko sa kasačný súd stotožňuje so závermi vyslovenými v rozsudku z 27. 1. 2021, sp. zn. 8SŽfk/28/2020, postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza prevzatú časť odôvodnenia tohto rozhodnutia:

10.

„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 správnej 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 P., ako aj svedka p. C., 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 zo 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).“

11. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 SSP správny súd.

12. Senát kasačného súdu prijal rozhodnutie pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.