

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/48/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200075
Dátum vydania rozhodnutia: 22.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200075.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci sťažovateľa (v konaní žalobca) : DANEX PLUS, s.r.o., Soľ 109, IČO: 45 521 441, zastúpený JUDr. Vitalij Franko, advokát, Prešov, Slovenská 69, proti žalovanému : Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/8/2017-73 zo dňa 26. januára 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Žalobami zo dňa 10.2.2017 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 24.11.2016, ktorými boli podľa § 74 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“) na základe odvolaní žalobcu potvrdené rozhodnutia Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) zo dňa 8.8.2016 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) žalobcovi za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014.

2. Konania začaté za základe žalôb proti rozhodnutiam žalovaného o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia boli zaevidované pod sp. zn. 3S/8/2017, 3S/9/2017 a 3S/10/2017. Uznesením vyhláseným na pojednávaní konanom dňa 26.1.2018 krajský súd spojil uvedené veci na spoločné konanie podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), nakoľko spolu skutkovo súvisia a týkajú sa tých istých účastníkov konania.

3. Žalovaným potvrdené rozhodnutia správca dane o vyrubení rozdielu dane vychádzajú z toho, že

správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane na vstupe z dodávateľských faktúr od dodávateľa PreShov H+R, s. r. o., Hlavná 72, Prešov, IČO : 36 783 285 za stavebné práce na stavbe Klokočov (december 2014), ďalej z dodávateľských faktúr PreShov H+R, s. r. o. za práce na stavbe 5 Bj. Klokočov a faktúr dodávateľa HV-VAS s. r. o., Porubská 63836, Vranov nad Topľou, IČO : 43 817 726 (november 2014) a s dodávateľských faktúr spoločnosti PreShov H+R, s. r. o. za práce na stavbe „Polyfunkčný objekt cest. ruchu Zemplínska Šírava - Klokočov" a na stavbe „Nájomné byty nižšieho štandardu - 9Bj" v obci Sol', ďalej z faktúr dodávateľa Kalich s. r. o., Slovenská 49, Prešov, IČO : 36 496 201 za stavebné práce podľa potreby na jednotlivých stavbách v mesiacoch august, september a október 2014, z dodávateľskej faktúry dodávateľa STANEX Trade s. r. o., Prešov, IČO : 46 652 124 za strešnú krytinu a z dodávateľskej faktúry dodávateľa HV - VAS s. r. o. za práce na stavbe - Komunitné centrum v obci Sol' (október 2014).

4. V rozhodnutiach o všetkých posudzovaných zdaňovacích obdobiach správca dane skonštatoval, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane z predložených faktúr porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH"), pretože mal za preukázané, že deklarovaní dodávateľa reálne nedodali tovar a služby pre žalobcu, nevznikla im daňová povinnosť a preto žalobcovi nemohol vzniknúť nárok na odpočet dane. Žalovaný sa so závermi správcu dane stotožnil a uviedol, že podľa získaných dôkazov išlo len o formálne vystavenie faktúr zo strany žalobcových dodávateľov a žalobca nepreukázal skutočné dodanie tovaru a služieb deklarovanými dodávateľmi.

5. Žalobca vo všetkých včas podaných žalobách namietal, že správca dane v daňovom konaní porušil § 3 ods. 2 Daňového poriadku tým, že odmietol vykonať opakovaný výsluch svedka Jozefa Kríža za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu, postupoval nesprávne vo veci rozhodnutia o predĺžení lehoty na vykonanie dokazovania výsluchom svedkov, keď rozhodnutím doručeným žalobcovi dňa 18.7.2016 vyhovel jeho žiadosti a predĺžil lehotu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v daňovom protokole o 15 dní, napriek tomu však dňa 28.7.2016 vykonal ústne pojednávanie a daňové konanie uzatvoril zápisnicou bez toho, aby vzal do úvahy vyjadrenie žalobcu k protokolu, ktoré správca dane nesprávne považoval za doručené po stanovenej lehote.

6. Žalobca ďalej uviedol, že žalovaný odôvodnil nepriznanie odpočítania dane aj tým, že jeden z obchodných partnerov žalobcu spoločnosť MPV Consult s. r. o. so správcou dane nespolupracuje a zanikla zlúčením s inou spoločnosťou od 7.10.2015, v dôsledku čoho neboli získané vierohodné daňové a účtovné doklady, ktoré by odôvodňovali požiadavku žalobcu voči správcovi dane. Tieto skutočnosti sa podľa žalobcu nezakladajú na pravde, pretože spoločnosť MPV Consult s. r. o. predkladala elektronickou poštou všetky požadované daňové priznania a hlásenia k dani, a to aj v čase, kedy bola u žalobcu vykonávaná daňová kontrola.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom poukázal na odôvodnenia napadnutých rozhodnutí.

8. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil rozsudok, ktorým žaloby zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že správca dane doručil žalobcovi protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia október až december 2014 spolu s výzvou na vyjadrenie v lehote do 15 pracovných dní od doručenia výzvy dňa 27.4.2016. Žalobca podal v stanovenej lehote dňa 12.5.2016 vyjadrenie k protokolu a zároveň požiadal o poskytnutie 15-dňovej lehoty na predloženie písomných dôkazov, ako aj o možnosť vypočuť svedkov. Rozhodnutím zo dňa 13.6.2016 správca dane podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil konanie vo veci žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z dôvodu, že žiadosť podlieha zaplateniu správneho poplatku a zároveň vyzval žalobcu na jeho zaplatenie. Žalobca správny poplatok zaplatil dňa 30.6.2016. Listom zo dňa 6.7.2016 správca dane oznámil žalobcovi pominutie dôvodu na prerušenie konania dňom 1.7.2016 a zároveň dňa 6.7.2016 vydal rozhodnutie, ktorým podľa § 28 Daňového poriadku žiadosti žalobcu zo dňa 17.5.2016 o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole vyhovel a lehotu predĺžil o 15 dní. Dňa 28.7.2016 správca dane vykonal ústne pojednávanie so splnomocneným zástupcom žalobcu, z ktorého spísal zápisnicu, v ktorej popísal

postup správcu dane a vykonané úkony, pričom okrem iného konštatoval, že žalobca ani v predĺženej lehote nepredložil žiadne nové dôkazy a tvrdenia na výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Splnomocnený zástupca žalobcu do zápisnice uviedol, že neadekvátnym postupom správcu dane bolo žalobcovi zabránené predložiť nové dôkazy v konaní. Dňa 2.8.2016 žalobca doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu.

9. Krajský súd zdôraznil, že lehota na vyjadrenie sa daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole a označenie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia je striktné upravené v § 46 ods. 8 Daňového poriadku, pričom daňový subjekt môže v zákonnej lehote, ktorej zmeškanie nemožno odpustiť, označiť len také dôkazy, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. V danom prípade bola žalobcovi doručená výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a na označenie dôkazov dňa 27.4.2016, pričom zákonná lehota 15 pracovných dní uplynula dňom 18.5.2016. Vzhľadom na žiadosť žalobcu o jej predĺženie o ďalších 15 dní uplynula lehota dňom 2.6.2016. V tejto lehote sa žalobca k protokolu nevyjadril a neoznačil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Na tom podľa krajského súdu nič nemení skutočnosť, že konanie o žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty bolo prerušené a až dňa 6.7.2016 bolo vydané rozhodnutie o predĺžení lehoty na vyjadrenie o 15 dní (doručené žalobcovi dňa 18.7.2016), od doručenia ktorého dňa žalobca počítal plynutie ďalšej 15-dňovej lehoty.

10. Krajský súd zaujal názor, že v zmysle § 46 ods. 8 v spojení s § 28 ods. 1 a 2 Daňového poriadku nemôže správca dane lehotu predĺžiť o dlhšiu dobu ako žiada daňový subjekt, ďalšie predĺženie už predĺženej lehoty nie je prípustné a zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Pri akceptácii názoru žalobcu by predĺžená lehota začala plynúť 18.7.2016 a uplynula by dňom 2.8.2016, teda by bola predĺžená o 97 dní, čo nemá oporu v aplikovaných zákonných ustanoveniach. Podľa názoru krajského súdu lehota na postup podľa § 28 ods. 3 Daňového poriadku začala plynúť dňa 18.5.2016 (nasledujúci deň po doručení žiadosti o predĺženie lehoty) a uplynula o 30 dní dňa 16.6.2016. Keďže do tohto dňa nebolo vydané rozhodnutie o predĺžení lehoty, lehota sa považovala za predĺženú zo zákona. Rozhodnutie zo dňa 6.7.2016 o vyhovení žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty už bolo bezpredmetné a nemenilo nič na povinnosti žalobcu sa k protokolu vyjadriť a označiť dôkazy najneskôr do 2.6.2016.

11. Správca dane teda podľa krajského súdu nepochybil, ak na vyjadrenie žalobcu zo dňa 2.8.2016 a v ňom vyznačené dôkazy neprihliadal, aj keď v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí žalovaný reagoval na odvolacie námietky žalobcu vo vzťahu k výsluchu navrhovaných svedkov M. G., U. U. V. S. C.. Naviac žalobca vo vyjadrení zo dňa 2.8.2016 a ani v žalobách nezdôvodnil a nepreukázal, že bola splnená podmienka, že ide o dôkazy, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku).

12. K námietke o nevykonaní opakovaného výsluchu svedka Jozefa Kríža krajský súd uviedol, že tento svedok bol vypočutý pred správcou dane dňa 7.3.2016, pričom žalobca bol o výsluchu riadne upovedomený, svoje právo zúčastniť sa tohto úkonu a klásť svedkovi otázky bez uvedenia dôvodu nevyužil, keď sa na výsluch nedostavil. Žalobca v odvolaní a ani v žalobách neuviedol, z akých dôvodov by mal byť výsluch menovaného opätovne vykonaný, aká podstatná skutočnosť pri výsluchu dňa 7.3.2016 nebola zisťovaná a má byť takýmto novým výsluchom preukázaná.

13. Vo vzťahu k hmotnoprávnemu posúdeniu veci sa krajský súd stotožnil s tým, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že došlo k dodaniu služieb od deklarovaných dodávateľov a že nešlo len o formálne vystavené faktúry, v dôsledku čoho dodávateľom nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítanie dane.

III.

Kasačná sťažnosť

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa §

440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.. Zdôraznil, že ako kontrolovaný daňový subjekt postupoval v intenciách správcu dane tak, ako správca dane reagoval svojimi rozhodnutiami na žiadosť o predĺženie lehoty na podanie dôkazov. Poukázal na to, že sám senát krajského súdu v odôvodnení rozsudku konštatuje, že zamestnanec správcu dane postupoval máľúco a nezrozumiteľne. Sťažovateľ tvrdil, že konal v dobrej viere a s vedomím, že pokyny správcu dane, resp. jeho rozhodnutia sú profesionálne a zákonné. Závery krajského súdu o tom, že rozhodnutie správcu dane zo 6.7.2016 bolo bezpredmetné a nemenilo nič na povinnosti žalobcu sa v stanovenej lehote k protokolu vyjadriť a označiť dôkazy, považoval sťažovateľ za nesprávne.

15. Za nesprávny považoval sťažovateľ aj záver krajského súdu, že sťažovateľom navrhované dôkazy boli podané oneskorene a preto ich správca dane v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku nemusel prijať, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/11/2012 zo dňa 3.7.2012, citujúc, že „...pokiaľ je dôkaz predložený v rámci daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania, alebo následného súdneho konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, t. j. dokedy je daňová vec formálne otvorená, nie je možné takýto dôkaz odmietnuť ako oneskorený“. Z uvedených dôvodov navrhol sťažovateľ rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

16. žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

IV.

Právne závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný 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 verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

18. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje upresňujúce závery.

19. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vyhodnotil vec po právnej stránke správne, keď sa stotožnil so záverom žalovaného, že sťažovateľ nepredložil svoje dôkazné návrhy včas. Kasačný súd sa v podstate stotožňuje s krajským súdom v posúdení nastolenej otázky a k argumentácii sťažovateľa dopľňuje nasledovné.

20. Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje predovšetkým skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, a to v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Daňový subjekt je počas daňovej kontroly oprávnený, ale i povinný predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (§ 45 ods. 1 písm. c/, ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), má tiež právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, spôsobu ich zistenia, alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (§ 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku). Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu kontrolovanému daňovému subjektu (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt zaplatiť alebo vykázať, zašle správca dane spolu s protokolom daňovému subjektu aj výzvu, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole v lehote nie kratšej ako 15 pracovných dní od jej doručenia a zároveň označil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Zmeškania tejto lehoty nemožno odpustiť (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku).

21. V prejednávacom prípade správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď protokol s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam z kontroly a na predloženie dôkazov, ktoré sťažovateľ nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, s určením lehoty 15 pracovných dní, doručil sťažovateľovi dňa 27.4.2016. Sťažovateľ v písomnej reakcii z 12.5.2016 vyjadril k zisteniam z protokolu, keď nesúhlasil s postupom správcu dane pri získavaní dôkazov, zistení skutkového stavu a s právnym posúdením veci. Zároveň požiadal o predĺženie lehoty na predloženie písomných dôkazov a o možnosť vypočuť svedkov, ktorých označil v ďalšom podaní zo dňa 16.05.2016 (U. U., M. A. V. S. C.).

22. Správca dane mohol na základe včas podanej žiadosti sťažovateľa vydať rozhodnutie o predĺžení lehoty na predloženie dôkazov najviac o sťažovateľom požadovanú dobu 15 dní (§ 28 ods. 1 Daňového poriadku). Keďže tak neurobil a do 30 dní od podania žiadosti nedoručil sťažovateľovi rozhodnutie o predĺžení lehoty, považovala sa v zmysle zákona lehota na predloženie dôkazov za predĺženú o dobu ďalších 15 dní k pôvodne určenej lehote (§ 28 ods. 3 Daňového poriadku). Posledný deň predĺženej lehoty tak uplynul dňom 2.6.2016. V tejto lehote sťažovateľ žiadne dôkazy správcovi dane nepredložil.

23. Celý ďalší postup správcu dane v súvislosti so žiadosťou sťažovateľa o predĺženie lehoty na predloženie dôkazov, a to rozhodnutie zo dňa 13.6.2016 o prerušení konania o žiadosti do zaplataenia správneho poplatku za tento úkon, oznámenie zo 6.7.2016 o pominutí dôvodov prerušenia, i rozhodnutie zo dňa 6.7.2016 o vyhovení žiadosti a predĺžení lehoty o 15 dní, je podľa názoru kasačného súdu potrebné považovať za úplne zmätočný a vydané rozhodnutia za nulitné, pretože konanie o kladne vybavenej žiadosti sa považuje za skončené a nemožno ho podľa práva prerušiť, ani o tej istej žiadosti znovu rozhodnúť.

24. Kasačný súd zdôrazňuje, že uvedená zmätočnosť v postupe správcu dane a nezohľadnenie dôkazných návrhov sťažovateľa uvedených v podaní zo dňa 2.8.2016 nemohli mať za následok ukrátenie sťažovateľa na jeho právach, pretože vykonanie výsluchov svedkov U. U. V. S. C. sťažovateľ navrhoval už v podaní zo dňa 16.5.2016, ktorým v stanovenej lehote reagoval na výzvu správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu a na navrhnutie dôkazov, ktoré sťažovateľ nemohol predložiť počas daňovej kontroly. Návrh na vykonanie výsluchu oboch menovaných, ako aj ďalšieho svedka JUDr. O. A., ktorého označil až v podaní zo dňa 2.8.2016, však sťažovateľ bezpochyby mohol predložiť už v priebehu daňovej kontroly. Nič nenasvedčuje opaku a ani sťažovateľ v žiadnom zo svojich podaní po skončení daňovej kontroly neuviedol, že by tieto dôkazné návrhy nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Preto sa s ohľadom na koncentračnú zásadu formulovanú v § 46 ods. 8 Daňového poriadku sám pripravil o možnosť vykonania týchto dôkazov.

25. Sťažovateľ svoj názor, že dôkazné návrhy je možné predložiť kedykoľvek v priebehu daňového konania či konania pred správny súdom, mylne opiera o rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/11/2012 zo dňa 3.7.2012. Toto rozhodnutie sa totiž netýka výkladu § 46 ods. 8 Daňového poriadku v súvislosti s lehotou na predkladanie dôkazov po skončení daňovej kontroly, ale interpretácie lehoty podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH na preukázanie odoslania alebo prepravenia tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu pri uplatnenom oslobodení od dane pri vývoze tovaru a služieb, najmä v nadväznosti na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-146/05 Albert Collée. Sťažovateľom citované rozhodnutie preto s prejedávanou otázkou priamo nesúvisí a nemožno ho preto vziať do úvahy.

26. Keďže na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

27. 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.