

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/25/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200498
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200498.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: WEGA Martin, v.o.s., R. Viesta 4080/19, Martin, právne zastúpený: Mgr. Andrea Šutovská, advokátka, Vajanského 39, Trnava, korešpondenčná adresa: A. Dubčeka 17, Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102210555/2017 zo dňa 18. októbra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/118/2017-104 zo dňa 8. januára 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/118/2017-104 zo dňa 8. januára 2019 z a m i e t a .

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102210555/2017 zo dňa 18. októbra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 101432844/2017 zo dňa 26.06.2017, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 9.996,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žalobcovi a žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane oznámením zo dňa 29.03.2016 oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014 s tým, že daňová kontrola sa začne dňa 04.05.2016. Správca dane z daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 100641947/2017 zo dňa 19.04.2017. Uvedený protokol spolu s výzvou zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol odoslaný na poštové doručenie prostredníctvom Slovenskej pošty a.s.. Podľa predloženej doručienky bol dňa 20.04.2017 vykonaný neúspešný pokus o

doručenie s výzvou na opakované doručenie. Dňa 21.04.2017 bolo vykonané opakované doručenie. Dňa 21.04.2017 bola zásielka uložená. Dňa 05.05.2017 žalobca potvrdil príjem uvedenej zásielky.

3. Správca dane dňa 25.04.2017 realizoval prostredníctvom svojho zamestnanca osobné doručenie protokolu zo dňa 19.04.2017 spolu s výzvou zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. O doručení predmetného protokolu a výzvy spísal dňa 26.04.2017 úradný záznam, v ktorom sa uvádza, že zaslal žalobcovi dňa 19.04.2017 poštou výzvu zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a protokol zo dňa 19.04.2017. Cez internetovú službu Slovenskej pošty, a.s. - sledovanie zásielok zistil, že uvedené písomnosti boli dňa 21.04.2017 uložené na pošte. Z dôvodu, že by uvedené písomnosti nemuseli byť doručené v lehote do 04.05.2017 a tým by nebola dodržaná ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. doručil zamestnanec správcu dane písomnosti žalobcovi osobne dňa 25.04.2017 podľa § 30 ods. 1 daňového poriadku. Pri osobnom doručovaní K. Y. Y. ako osoba oprávnená konať a prijímať písomnosti za žalobcu bezdôvodne odmietol prevziať výzvu a protokol zo dňa 19.04.2017. Správca dane poučil K. Y., že ak odmietne bezdôvodne prijať uvedené písomnosti za daňový subjekt, považujú sa tieto písomnosti za doručené dňom, keď bolo prijatie odmietnuté v zmysle § 30 ods. 4 daňového poriadku. Odmietnutie prevzatia uvedených písomností - protokol spolu s výzvou potvrdil svojim podpisom na výzve č. 100647576/2017. Na základe uvedeného považoval správca dane výzvu zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a protokol zo dňa 19.04.2017 za doručené dňa 25.04.2017. Žalobca teda mal dňa 25.04.2017 objektívnu možnosť sa s doručovanými dokumentmi oboznámiť, ale sám ju dobrovoľne odmietol. Poučenie o doručení písomností zaznamenal zamestnanec správcu dane na druhej strane výzvy č. 100647576/2017 nasledujúci deň, t. j. dňa 26.04.2017.

4. Podľa zistenia správcu dane žalobca za zdaňovacie obdobie apríl 2014 odpočítal DPH aj z faktúr od dodávateľa Atlanta VR s.r.o (z faktúry č. A22014, č. A32014, č. A42014, č. A52014, všetky zo dňa 30.04.2014). Správca dane vykonal dokazovanie za účelom preverenia obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou Atlanta VR s.r.o., pričom vykonal šetrenia aj vo vzťahu k odberateľom žalobcu.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku podrobne opísal dokazovanie vykonané správcou dane počas výkonu daňovej kontroly, v rámci ktorého žalobca nepreukázal, že zo strany uvedeného dodávateľa bolo uskutočnené dodanie fakturovaných plnení, preto mu nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a následne odberateľovi (žalobcovi) uvedenom na sporných faktúrach nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, to znamená neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Správca dane nespochybnil reálnu dodávku plnení u odberateľov žalobcu, ale spochybnil plnenie od dodávateľa žalobcu uvedeného na faktúrach, t. j. od spoločnosti Atlanta VR s.r.o.,.

6. K námietke žalobcu, že správca dane text poučenia („bol poučený, že písomnosť je doručená dňom odmietnutia prijatia písomností“) následne dopísal, pričom K. Y. uvedené poučenie nepodpísal, krajský súd uviedol, že § 30 ods. 4 daňového poriadku neustanovuje formu poučenia. Tým, že správca dane ústne poučil K. Y., dodržal zákonom stanovené podmienky. Krajský súd mal za to, že nie je v rozpore so zákonom skutočnosť, že správca dane vpísal text poučenia (o následkoch odmietnutia prevzatia zásielky žalobcom) na druhú stranu výzvy nasledujúci deň, t. j. 26.04.2017, nakoľko úradný záznam len konštatuje priebeh a výsledok doručovania vykonaného zamestnancom správcu dane dňa 25.04.2017. Je potrebné preto aj na takýto dôkaz prihliadať, najmä za dôkaznej situácie keď žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal svoju negatívne tvrdenú skutočnosť. Krajský súd uviedol, že táto skutočnosť sa nepreukazuje dôkaznými prostriedkami o jej existencii, ale naopak predložením dôkazných prostriedkov, ktoré v dostatočnej miere spochybňujú hodnovernosť jej možnej existencie v mieste a v čase (obdobne rozsudok NS SR č.k. 1Sžd/42/2011 zo dňa 15.5.2012).

7. K dôkazným návrhom žalobcu na preukázanie tejto negatívnej skutočnosti obsiahnutých v žalobe (výsluch spoločníkov žalobcu a zamestnankyne správcu dane) krajský súd poznamenal, že v konaní o všeobecnej správnej žalobe nie je daná súdu tzv. plná jurisdikcia. Uvedené plynie z ustanovenia § 135 ods. 1 SSP, podľa ktorého na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy. Správny súd tak zásadne pri preskúmaní rozhodnutia vychádza nielen zo skutkového ale i právneho stavu, ktorý tu bol v čase rozhodovania orgánu verejnej správy (právoplatnosti jeho rozhodnutia resp. vydania opatrenia). Krajský súd konštatoval, že v danom prípade aplikácia ustanovenia § 135 ods. 1 SSP znamená, že pokiaľ žalobca uvedené dôkazné návrhy nevzniesol v administratívnom konaní (napr. v rámci podaného odvolania) správny súd ich už vykonať nemôže keďže je viazaný skutkovým stavom, ktorý tu bol ku dňu právoplatnosti rozhodnutia žalovaného.

8. Ďalšie námietky žalobcu, najmä že závery správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného, sú nelogické, nezrozumiteľné, nevychádzajú z obsahu administratívneho spisu, sú v rozpore so skutkovým stavom zisteným samotným správcom dane v rámci dokazovania, hodnotenie dôkazov je chaotické, postráda akúkoľvek postupnosť a nadväznosť, ani jeden zo zadovaných dôkazov nesvedčí v neprospech daňového subjektu, ale naopak v jeho prospech atď., považoval krajský súd za formulované všeobecne. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ žalobca chcel, aby sa žalovaný vo svojom rozhodnutí konkrétne vyjadril k žalobcom namietaným skutočnostiam, mal sám špecifikovať a označiť nielen v žalobe, ale už v samotnom odvolaní, ktoré konkrétne skutočnosti vytvárajú iný obraz o zistenom skutkovom stave, ako ho posudzoval správca dane, aké konkrétne časti administratívneho spisu, ktoré konkrétne listiny, v akých svojich častiach, nasvedčujú nesprávne zistenému skutkovému stavu.

9. Krajský súd konštatoval, že aj všeobecne formulované žalobné body (dôvody) sú dostatočné na prejednanie správnej žaloby avšak je povinnosťou správneho súdu sa s takto všeobecne formulovanými námietkami vysporiadať len vo všeobecnej rovine. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku ďalej vysporiadal s námietkou žalobcu, týkajúcou sa dôkazného bremena daňového subjektu a nedostatočne zisteného skutkového stavu.

10. Krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdanieľných plnení kompetentnými osobami, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane. 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 zdanieľných obchodov bude spochybnené. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom odvolania. Postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu.

2.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol kasačnému súdu, aby v zmysle ust. 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a aby žalobcovi priznal plnú náhradu trov konania a trov kasačného konania.

12. Žalobca namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia naplnenia

resp. nenaplnenia jedného zo zákonných predpokladov fikcie doručenia - a to - bez pochyb preukázaného poučenia o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomností (Protokolu a výzvy na vyjadrenie k Protokolu). Žalobca poukázal na to, že ak mal krajský súd za preukázaný zámer správcu dane riadne a včas doručiť protokol spolu s výzvou na vyjadrenie žalobcovi, samotný "zámer správcu" na riadne a včasné doručenie vôbec nepostačuje.

13. Žalobca považoval osobné doručenie protokolu spolu s výzvou, zamestnancom správcu dane dňa 25.04.2017 za neplatné a nepreukázané, nakoľko žalovaný nijakým spôsobom nevie bez pochybností preukázať, že adresáta písomnosti aspoň ústne poučil o následkoch bezdôvodného odmietnutia prijatia písomnosti, pričom v tomto prípade je dôkazné bremeno na strane správcu dane. To, že správca dane vpísal text poučenia (o následkoch odmietnutia prevzatia zásielky žalobcom) na druhú stranu výzvy nasledujúci deň, t. j. 26.04.2017 a v tento deň vyhotovil aj úradný záznam, síce nie je v rozpore so zákonom, ale na takéto dôkazy možno prihliadať presne tak isto, ako možno prihliadať na písomné vyjadrenie spoločníka K. Y. k postupu zamestnanca správcu dane zo dňa 03.05.2017, ktorým sa vyjadril k doručovaniu písomností zamestnancom správcu dane dňa 25.04.2017. Žalobca namietal, že krajský súd nevzal do úvahy fakt, že z uvedeného vyjadrenia okrem iného vyplýva, že zamestnanec správcu dane mu neuviedol nič bližšie, nijakým spôsobom ho ústne nepoučil a žiadne poučenie nebolo uvedené ani na liste, ktorý podpisoval.

14. Žalobca nenamietal, že forma poučenia musí byť zo strany doručovateľa písomná, ale ak tak doručovateľ neurobil, je na ňom, aby ústne poučenie bez pochyb preukázal. Konštatoval, že práve bez pochyb preukázané poučenie o následkoch bezdôvodného odmietnutia je jedným zo zákonných predpokladov naplnenia fikcie doručenia, ktoré zaťažuje práve správcu dane. Podľa názoru žalobcu správca dane sa pri doručovaní nesprávne dostatočne „opatrne“, pretože si mal byť vedomý svojej povinnosti o poučení a o tom, že je na ňom, aby preukázal, že žalobcu poučil. Žalobca mal za to, že následné vpísanie textu poučenia a ani následný úradný záznam nemôžu vierohodne podporovať tvrdenie zamestnankyne správcu dane, že žalovaného ústne poučila, ale naopak svedčia o tom, že sama zamestnankyňa si bola vedomá nespĺnenia povinnosti o poučení pri doručovaní, čo sa snažila reparovať následným vpísaním textu a úradným záznamom.

15. Podľa názoru žalobcu je z uvedeného zrejmé, že protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený daňovému subjektu až deň po skončení daňovej kontroly, t.j. oneskorene. Správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky, t.j. nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že bol protokol v daňovom konaní použitý, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho výsledkom a vychádza zo skutočností zistených počas takejto nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné (nález Ústavného súdu SR III. ÚS/24/2010 zo dňa 29.06.2010, rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č.k. 8Sžf/55/2011 zo dňa 25.09.2012). Na základe uvedeného považoval žalobca daňovú kontrolu za nezákonnú, rovnako aj zistenia uvedené v protokole a rozhodnutie správcu dane potvrdené rozhodnutím žalovaného, ktoré sú v dôsledku uvedeného zavŕšením nezákonnej daňovej kontroly.

16. Žalobca ďalej uviedol, že napriek prekročeniu maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly (už druhú časť žaloby formuloval len vo všeobecnej rovine) a teda jej nezákonnosti sa nestotožnil s právnym posúdením krajského súdu v súvislosti s rozložením dôkazného bremena, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.08.2010, č. k. 3Sžf 1/2010. Žalobca mal za to, že si svoju povinnosť, že zdaniateľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre (Atlanta VR, s.r.o.) splnil tak, že dodanie od dodávateľa odkontroloval a schválil u svojich odberateľov, čo aj správcovi dane uviedol a správca dane ani nemal pochybnosti o reálnom dodaní konečného plnenia u odberateľov žalobcu. Ak vznikli u správcu dane pochybnosti o osobe dodávateľa Atlanta VR, s.r.o., keď jej konateľ nevedel preukázať aké zdaniateľné obchody vykonala spoločnosť Atlanta VR, s.r.o. so žalobcom v roku 2014 a s tým súvisiace iné skutočnosti, ide tu o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú

iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. Žalobca mal za to, že nie je možné spravodlivo žiadať od žalobcu, aby kontroloval obstarávacie procesy tovarov či služieb u dodávateľa, pred samotným dodaním.

3.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorá mu bola riadne doručená, písomne nevyjadril.

4.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

19. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

20. Podľa § 135 ods. 1 SSP, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

21. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

22. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

23. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 04.05.2016 bola u žalobcu začatá daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014, na základe oznámenia správcu dane zo dňa 29.03.2016. Správca dane z daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 100641947/2017 zo dňa 19.04.2017, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole odoslaný na poštové doručenie prostredníctvom Slovenskej pošty a.s. Podľa predloženej doručienky bol dňa 20.04.2017 vykonaný neúspešný pokus o doručenie s výzvou na opakované doručenie. Po vykonaní opakovaného doručenia dňa 21.04.2017 bola zásielka uložená na pošte. Žalobca potvrdil príjem uvedenej zásielky dňa 05.05.2017.

24. Nakoľko vznikla u správcu dane obava, že prostredníctvom Slovenskej pošty, a.s. nebude zásielka žalobcovi doručená do 04.05.2017, čím by došlo k nedodržaniu ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku pristúpil správca dane k doručeniu protokolu z daňovej kontroly a výzvy na vyjadrenie sa prostredníctvom svojho zamestnanca. Pri osobnom doručovaní dňa 25.04.2017 K. Y. Y., ako osoba oprávnená konať za žalobcu, odmietol protokol č. 100641947/2017 zo dňa 19.04.2017 a výzvu č. 100647576/2017 bezdôvodne osobne prevziať. Táto skutočnosť bola zaznamenaná na druhej strane výzvy a bola K. Y. podpísaná. O doručení predmetných písomností, aj o vykonanom poučení spísal správca dane úradný záznam č. 100706657/2017 zo dňa 26.04.2017. Správca dane považoval protokol z daňovej kontroly zo dňa 19.04.2017 a výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole za doručené dňa 25.04.2017 v zmysle § 30 ods. 4 daňového poriadku.

25. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane následne vydal dňa 26.06.2017 rozhodnutie č. 101432844/2017, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil za zdaňovacie obdobie apríl 2014 rozdiel dane v sume 9.996,- €, nakoľko daň zistená po daňovej kontrole sa odlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. Vyrubený rozdiel dane pozostával z nepriznaného práva na odpočítanie

dane z dodávateľských faktúr vyhotovených dňa 30.04.2014 dodávateľom Atlanta VR s.r.o. za dodania služieb. Správca dane na základe vykonaného šetrenia na preverenie oprávnenosti odpočítania dane od dodávateľa Atlanta VR s.r.o. zistil, že zdaniteľné obchody boli realizované subdodávateľsky spoločnosťou DAHN STAV s.r.o. Daňovou kontrolou bolo zároveň zistené, že žalobca v zdaňovacom období apríl 2014 fakturoval zdaniteľné obchody, ktoré prijal od dodávateľa Atlanta VR s.r.o. odberateľom GEMA s.r.o., GAMO a.s. a ELIS plus s.r.o. Nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr správca dane nepriznal z dôvodu nepreukázania reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov deklarovaných na predložených faktúrach, nakoľko žalobca nepreukázal reálne dodanie služieb dodávateľom Atlanta VR s.r.o. a tým splnenie zákonom stanovených podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102210555/2017 zo dňa 18.10.2017 rozhodnutie správca dane potvrdil.

26. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/118/2017-104 zo dňa 08.01.2019, ktorým súd zamietol správnu žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

27. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

5.

28. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

29. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, 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.

33. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

34. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

35. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

36. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá 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).

37. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

38. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

39. Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 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 nezasiaela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. 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. Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

40. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

41. Podľa § 30 ods. 1 daňového poriadku, správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane.

42. Podľa § 30 ods. 2 daňového poriadku, ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom

- a) poskytovateľa poštových služieb,
- b) iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis, 28)
- c) verejnej vyhlášky.

43. Podľa § 30 ods. daňového poriadku, ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté; o tom musí doručovateľ adresáta poučiť.

44. 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.

45. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

46. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

47. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

48. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

49. Kasačný súd považuje za potrebné rovnako zdôrazniť, že podľa § 3 ods. 1 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle zásady zákonnosti daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú

povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality, prejavom ktorej je ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

50. Základnou námietkou žalobcu, ktorú vzniesol v rámci odvolacieho konania na orgány verejnej správy, v rámci podanej žaloby i kasačnej sťažnosti bolo nedodržanie zákonom maximálne povolenej dĺžky daňovej kontroly v dôsledku čoho protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

51. V prejednávanej veci nebolo sporné, že protokol z daňovej kontroly č. 100641947/2017 zo dňa 19.04.2017 bol spolu s výzvou zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručovaný prostredníctvom Slovenskej pošty a.s.. Dňa 20.04.2017 bol vykonaný neúspešný pokus o doručenie s výzvou na opakované doručenie. Dňa 21.04.2017 došlo po opakovanom neúspešnom doručení zásielky k jej uloženiu na pošte. Z dôvodu, že by uvedené písomnosti nemuseli byť doručené v lehote do 04.05.2017 a tým by nebola dodržaná ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku doručoval správca dane písomnosti žalobcovi prostredníctvom zamestnankyne správcu dane osobne dňa 25.04.2017, v zmysle § 30 ods. 1 daňového poriadku. Pri osobnom doručovaní písomností K. Y. ako osoba oprávnená konať a prijímať písomnosti za daňový subjekt (žalobcu) bezdôvodne odmietol prevziať výzvu a protokol zo dňa 19.04.2017. Odmietnutie prevzatia uvedených písomností potvrdil svojim podpisom na rube výzvy č. 100647576/2017. Nakoľko zamestnankyňa správcu dane poučila K. Y. o následkoch bezdôvodného odmietnutia písomností ústne, uvedenú skutočnosť zaznamenala následne dňa 26.04.2017 písomne na druhej strane výzvy č. 100647576/2017. O priebehu osobného doručovania protokolu spolu s výzvou a o poučení K. Y. bol vyhotovený úradný záznam č. 100706657/2017 zo dňa 26.04.2017. Na základe uvedeného považoval správca dane výzvu zo dňa 19.04.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a protokol zo dňa 19.04.2017 za doručené dňa 25.04.2017 v zmysle § 30 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.. Žalobca následne prevzal uloženú zásielku na pošte dňa 05.05.2017, t.j. jeden deň po zákonom stanovenej lehote na vykonanie daňovej kontroly. V danom prípade daňový subjekt odmietol prevziať protokol a vtedy zákon určuje tzv. fikciu doručenia. To znamená, že protokol sa považuje za doručený dňom odmietnutia prevzatia zásielky.

52. Spornou v danej veci zostala skutočnosť, či bolo zo strany správcu dane preukázané vykonanie poučenia zamestnancom správcu dane o tom, že ak odmietne bezdôvodne prijať uvedené písomnosti za daňový subjekt, považujú sa tieto písomnosti za doručené dňom, keď bolo prijatie odmietnuté v zmysle § 30 ods. 4 daňového poriadku. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že ustanovenie § 30 ods. 4 daňového poriadku neustanovuje formu poučenia. Tým, že zamestnankyňa správcu dane poučila K. Y. ústne a následne túto skutočnosť zaznamenala v úradnom zázname zo dňa 26.04.2017 boli zo strany správcu dane dodržané zákonom stanovené podmienky. K priebehu doručovania zásielky považuje kasačný súd za potrebné dodať, že v prípade doručovania zásielky obsahujúcej protokol z daňovej kontroly č. 100641947/2017 zo dňa 19.04.2017 a výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 19.04.2017 boli vykonané dva pokusy o doručenie, tak ako to vyžadoval daňový poriadok. Po druhom neúspešnom pokuse o doručenie bola zásielka dňa 21.04.2017 uložená na pošte. Žalobca v konaní nenamietal, že o uložení zásielky na pošte nevedel. Žalobca mal vedomosť kedy bola zásielka na pošte uložená, a teda mal aj vedomosť o zákonných následkoch plynúcich z uvedenej skutočnosti. V prípade osobného doručovania písomností zamestnankyňou správcu dane nemožno preto predpokladať, že konateľ žalobcu nevedel aké písomnosti prišiel zamestnanec správcu dane doručiť. Po odmietnutí prevzatia písomností dňa 25.04.2017 si nešiel vyzdvihnúť ani zásielku uloženú na pošte od 21.04.2017, hoci o nej vedel. Zásielku prevzal osobne práve až dňa 05.05.2017, t.j. deň po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na doručenie protokolu z daňovej kontroly, čo považuje kasačný súd za špekulatívne a účelové. Preto námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti rozsudku krajského súdu a nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánov z dôvodu použitia protokolu ako nezákonného dôkazu považuje kasačný súd za nedôvodnú.

53. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena kasačný súd uvádza, že vzhľadom na nekonkrétne a nedostatočné odvolacie námietky žalobcu v daňovom konaní a na všeobecne formulované dôvody uvedené v žalobe vyhodnotil právne posúdenie krajským súdom za dostatočné.

54. Kasačný súd na základe totožných dôvodov uvedených vyššie dospel aj v tomto prípade k záveru, že Krajský súd v Žiline vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa §461 SSP.

55. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.