

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 6Sžfk/66/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7019200693  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200693.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KON TIKI, a.s. so sídlom Slovenskej jednoty 33, 040 01 Košice, právne zastúpený: advokátom JUDr. Marošom Gondekom, Námestie osloboditeľov 3/A, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101997079/2019 zo dňa 20. augusta 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/92/2019-75 zo dňa 27. februára 2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/92/2019-75 zo dňa 27. februára 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101997079/2019 zo dňa 20. augusta 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101083650/2019 zo dňa 09. mája 2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### O d ô v o d n e n i e

I.  
Administratívne konanie

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101997079/2019 zo dňa 20. augusta 2019 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 101083650/2019 zo dňa 09. mája 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 122.429,60 Eur.

2. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že žalobca v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2014 vykázal výsledok hospodárenia pred zdanením stratu 130.011,00 Eur. Žalobca nezahrnul do výnosov sumu 573.507,09 Eur, ktorú správca dane zistil ako rozdiel porovnaním zaúčtovaných výnosov na účtoch účtovnej skupiny 6 a na účte 311 - odberatelia v predložených účtovných knihách. Pri vykazovaní základu dane za rok 2014 žalobca v rozpore s ust. § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov nezvýšil základ dane v zmysle tohto ustanovenia, t.j. o sumu nesplatených záväzkov podľa uplynutej doby od ich splatnosti. V súlade s ustanovením § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z. z. mal žalobca upraviť - zvýšiť základ dane za zdaňovacie obdobie roku 2014 v úhrne najmenej 20% menovitej hodnoty záväzkov alebo ich nesplatených častí. Žalobca tvrdil, že splatnosť faktúr sa riadila ustanoveniami rámcovej zmluvy uzavretej dňa 01. februára 2012 a jej dodatkov, podľa ktorej splatnosť všetkých faktúr je 6 rokov odo dňa ich vystavenia. Z predloženého účtovníctva za rok 2014, však takéto konanie žalobcu nebolo preukázané. Žalobca predmetnú zmluvu nepredložil ako súčasť účtovných dokladov k vykonávanej kontrole a správcu dane neinformoval o jej existencii počas kontroly.

3. Správca dane ďalej uviedol, že protokol z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014, 2015 a 2016 vyhotovil dňa 15. marca 2019 a spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole ho zaslal splnomocnenému zástupcovi žalobcu na adresu uvedenú v splnomocnení zo dňa 06. júla 2018: M. Q. Č., Č. Q. XX, C.. Výzva spolu s protokolom boli splnomocnenému zástupcovi doručené dňa 27. marca 2019, čo potvrdila Slovenská pošta na doručení zaslanej správcovi dane dňa 28. marca 2019. Daňová kontrola bola preto v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 tohto ustanovenia. Dňa 11. apríla 2019 bol správcovi dane doručený list od odosielateľa Q. Č., O. Q. X, C., v ktorom odosielateľ uviedol: „Pošta mi omylom dala zásielku adresovanú môjmu synovi, alebo spoločnosti KON TIKY, a.s. - podľa obsahu. Mne to nepatrí a preto vám ju vraciam späť.“ Dňa 12. apríla 2019 podal správca dane na Slovenskej pošte, a.s., organizačná zložka Košice 1, reklamáciu ohľadne doručenia predmetnej zásielky neoprávnenej osobe. Slovenská pošta dňa 25. apríla 2019 oznámila listom správcovi dane výsledok reklamačného konania, v ktorom posúdila reklamáciu Daňového úradu Košice ako neopodstatnenú. V odôvodnení Slovenská pošta uviedla: „Reklamovaná zásielka bola dodaná dňa 27. marca 2019. Zásielku prevzal adresát osobne.“ Na základe uvedeného správca dane považoval protokol z daňovej kontroly zo dňa 15. marca 2019, spolu s výzvou z toho istého dňa za doručený v súlade s Daňovým poriadkom. Konštatoval, že žalobca k protokolu v lehote uvedenej vo výzve nepodal vyjadrenie, a preto správca dane dňa 09. mája 2019 vydal svoje rozhodnutie.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101997079/2019 zo dňa 20. augusta 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v dôvodoch rozhodnutia vo vzťahu k námietke splatnosti preverovaných faktúr vyplývajúcej z rámcovej zmluvy uzavretej dňa 01. februára 2012 a jej dodatkov uviedol, že za predpokladu, že by bola rámcová zmluva vyhotovená v roku 2012, obchodné vzťahy by sa ňou riadili, v účtovných závierkach by boli dané záväzky vykazované ako dlhodobé a daňový subjekt by zmluvu predložil ako súčasť účtovných záznamov ku kontrole, mohol by správca dane akceptovať rámcovú zmluvu ako určujúcu pre splatnosť faktúr. Konštatoval, že rámcová zmluva bola uzavretá medzi dodávateľom - fyzickou osobou Ing. Pavlom Komlošom - KON TIKI a objednávateľom - KON TIKI, a.s., pričom dodávateľ bol zároveň predsedom predstavenstva objednávateľa. V tomto prípade sa jednalo o závislé osoby, ktoré sú definované v § 2 písm. n) zákona č. 595/2003 Z. z., medzi ktorými boli dojednané iné podmienky splatnosti faktúr ako u nezávislých dodávateľov. Správca dane zistil a vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca v účtovných závierkach neúčtoval a nevykazoval dlhodobé záväzky, ktoré by preukázali, že preverované faktúry mali splatnosť 6 rokov, na faktúrach bola uvedená splatnosť faktúr (nikdy nie viac ako jeden rok) a bol uvedený text o účtovaní penále v prípade nedodržania dátumu splatnosti na faktúre. Z účtovných závierok vyplynulo, že žalobca vykazoval len krátkodobé záväzky nielen v súvahe, ale aj v prílohe k účtovnej závierke.

5. V súvislosti s námietkou žalobcu, že protokol z daňovej kontroly zo dňa 15. marca 2019 mu nebol nikdy doručený, a teda, že daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom a v lehote

stanovenej Daňovým poriadkom, žalovaný poukázal na dôkazy zabezpečené v tejto súvislosti správcom dane. Výzva spolu s protokolom bola žalobcovi doručená dňa 27. marca 2019, čo potvrdila Slovenská pošta, a.s. na doručenke zaslanej správcovi dane dňa 28. marca 2019. Žalovaný poukázal na výsledok reklamačného konania ohľadne doručovania predmetnej zásielky so záverom, že reklamovaná zásielka bola dodaná dňa 27. marca 2019, zásielku prevzal adresát osobne (M.. Q. Č., Č. Q. XXXX/XX, C.). Žalovaný poukázal aj na šetrenie vykonané správcom dane dňa 12. apríla 2019, ktorý požiadal o spoluprácu pri identifikácii osôb M.. Q. Č. Q. T.. Q. Č. Kriminálny úrad Finančnej správy, ako aj Krajské riaditeľstvo PZ v Košiciach, odbor Kriminálnej polície. Týmito dožiadaniami bol potvrdený aktuálny pobyt preverovaných osôb: M.. Q. Č., Č. Q.V. XXXX/XX, C., a T.. Q. Č., Z. XXX/X, C.. Žalovaný konštatoval, že správca dane pri doručovaní predmetnej zásielky postupoval v súlade s ustanoveniami § 30 ods. 3 Daňového poriadku, lebo doručoval túto zásielku splnomocnenému zástupcovi žalobcu, ktorému bola žalobcom udelená plná moc na zastupovanie vo veci predmetnej daňovej kontroly, ktorého správca dane presne a dostatočne na zásielkach označil. Predmetná zásielka bola doručovaná kvalifikovanou formou podľa § 31 ods. 3 Daňového poriadku - doručovanie do vlastných rúk. Pri tomto doručovaní môže prevziať písomnosť len adresát a možnosť doručiť písomnosť náhradnému prijímateľovi je vylúčená, okrem splnomocnenca na preberanie zásielok. Žalovaný otázku doručovania predmetnej zásielky uzavrel tým, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že zásielka nebola doručená splnomocnenému zástupcovi. Správca dane nemal žiaden dôvod spochybňovať výsledok reklamačného konania Slovenskej pošty, a.s. Žalovaný vyhodnotil konanie žalobcu v súvislosti s doručovaním predmetnej zásielky ako účelové. Žalobca správcovi dane nepreukázal, ako sa mohol T.. Q. Č., otec splnomocneného zástupcu M.. Q. Č., ktorý má trvalý pobyt na ulici Z. XXX/X Z. C. dostať k oznámeniu o uložení zásielky, ktorá bola doručená na adresu trvalého bydliska jeho syna M.. Q. Č., Č. Q. XXXX/XX, C.. Účelové sa žalovanému javilo aj podržanie doručenej zásielky T.. Q. Č., ocom splnomocneného zástupcu M.. Q. Č. (ak by toto doručenie daňový subjekt preukázal) po dobu 15 dní.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 8S/92/2019-75 zo dňa 27. februára 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že (v konaní úspešnému) žalovanému právo na ich náhradu nepriznal.

8. Krajský súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, ako aj s podrobným zdôvodnením ich rozhodnutí. Vo vzťahu k námietke nedoručenia Protokolu a výzvy na vyjadrenie uviedol, že túto považuje za nedôvodnú a to z dôvodov uvedených v rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného. Podľa doručenky nachádzajúcej sa na č. listu 39 administratívneho spisu žalovaného, predmetnú zásielku Slovenská pošta, a.s., doručovala M.. Q. Č. na adresu Č. Q. XX Z. C. dňa 18. marca 2019. Išlo o neúspešný pokus o doručenie, dňa 19. marca 2019 poštový doručovateľ realizoval opakované doručenie a súčasne toho istého dňa bola poštová zásielka uložená na pošte Košice 1. Adresát si zásielku vyzdvihol dňa 27. marca 2019. V súvislosti s doručovaním predmetnej zásielky, správca dane vykonal šetrenie formou reklamačného konania. Slovenská pošta dňa 25. apríla 2019 oznámila správcovi dane výsledok reklamačného konania, v ktorom posúdila reklamáciu správcu dane ako neopodstatnenú s tým, že výslovne uviedla : „Reklamovaná zásielka bola dodaná dňa 27. marca 2019. Zásielku prevzal adresát osobne.“ Ďalším šetrením vykonaným na Kriminálnom úrade Finančnej správy a Krajskom riaditeľstve PZ v Košiciach, odbor Kriminálnej polície bol potvrdený aktuálny trvalý pobyt preverovaných osôb: M.. Q. Č., K. Č. Q. XXXX/XX, C. Q. T.. Q. Č., K. Z. XXX/X, C.. Za uvedeného stavu správca dane nemal dôvod pochybovať o doručení predmetnej zásielky do vlastných rúk v súlade s § 31 ods. 3 Daňového

poriadku. Aj podľa názoru správneho súdu nebol tu daný žiaden dôvod na výsluch svedkov M. Q. Č. Q. T. Q. Č., ani na vyžiadanie dokumentácie Slovenskej pošty, a.s. týkajúcej sa doručovania predmetnej zásielky, pretože správca dane, ani žalovaný nemali dôvod pochybovať o doručení tejto zásielky adresátovi a vykonanie navrhovaných dôkazov by na tomto stave nič nezmenilo. Správny súd považuje argumentáciu žalobcu o nedoručení protokolu o kontrole a výzvy na vyjadrenie sa k protokolu za účelovú fabuláciu, s cieľom dosiahnuť stav, aby daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote 1 roka, v dôsledku čoho by správca dane nemohol vo vyrubovacom konaní vydať rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby.

9. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku týkajúcu sa aplikácie § 17 ods. 7 zákona č. 595/2003 Z. z. vo vzťahu k 12. faktúram, ktoré žalobca evidoval k 31. decembru 2014 ako neuhradené faktúry z roku 2013 so splatnosťou v roku 2013, ktoré neboli uhradené k 31. decembru 2014. Žalobca tvrdil, že splatnosť záväzkov z týchto faktúr vyplynula z rámcovej zmluvy uzavretej dňa 01. februára 2012 a jej dodatkov, a nie údajmi uvedenými na jednotlivých faktúrach. Správny súd považoval za správnu a logickú argumentáciu žalovaného, podľa ktorej by bolo možné akceptovať túto žalobnú námietku len v prípade, ak by bola rámcová zmluva vyhotovená v roku 2012, obchodné vzťahy by sa ňou riadili, v účtovných závierkach by boli dané záväzky vykazované ako dlhodobé, žalobca by zmluvu predložil ako súčasť účtovných záznamov ku kontrole. Žalobca dlhodobé záväzky neúčtoval v účtovných závierkach, nevykazoval ich ako dlhodobé záväzky, čím nepreukázal, že preverované faktúry mali splatnosť 6 rokov. Tvrdenie žalobcu, že žalovaný vyhodnotil námietku ohľadne splatnosti faktúr ako neopodstatnenú výlučne z dôvodu, že uvedená zmluva bola uzatvorená medzi závislými osobami, je nepravdivé. Žalovaný, ako aj správca dane podrobne argumentovali, prečo neakceptovali tvrdenie žalobcu o tom, že splatnosť predmetných záväzkov sa má riadiť rámcovou zmluvou uzavretou dňa 01. februára 2012. V jednotlivých faktúrach bola uvedená doba splatnosti nikdy nie viac ako jeden rok (spravidla išlo o dobu 2 mesiacov), pričom súčasťou faktúr bolo aj upozornenie na účtovanie penále za omeškanie v prípade nedodržania dátumu splatnosti. Súd akceptoval záver správcu dane a žalovaného, podľa ktorého rámcová zmluva s najväčšou pravdepodobnosťou nebola v roku 2012 uzavretá a jej vyhotovenie dodatočne bolo účelové s cieľom eliminovať zvýšenie základu dane v súlade s § 17 ods. 12 zákona č. 595/2003 Z. z. Preto pri určení splatnosti záväzkov na ňu správca dane ani žalovaný neprihliadli. V tejto súvislosti správca dane, ako aj žalovaný správne poukázali aj na skutočnosť, že rámcová zmluva bola uzavretá medzi žalobcom ako právnickou osobou a fyzickou osobou Ing. Pavol Komloš - KON TIKI, pričom dodávateľ - fyzická osoba bola súčasne predsedom predstavenstva objednávateľa.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd svojim nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi uskutočňovanie jeho procesných práv, a to do takej miery, že to malo podstatný význam na rozhodnutie a došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajský súd nevykonával žalobcom navrhované dôkazy, uskutočnenie ktorých bolo dôležité pre zistenie skutkového stavu veci. Opätovne poukázal na to, že protokol z daňovej kontroly, ani výzva na vyjadrenie sa, mu neboli doručené. Uviedol, že listom T. Q. Č. (otca splnomocnenej osoby), ktorým vrátil predmetnú zásielku Daňovému úradu Košice, bola spochybnená pravdivosť údajov na doručenke. Za účelom preukázania tejto skutočnosti navrhol žalobca aj ďalšie dôkazy, už spomínané vyžiadanie si spisu týkajúceho sa doručovania zásielky zo Slovenskej pošty a Z. T. Q. Č. Q. M. Q. Č.. Vykonanie dôkazov zo strany súdu bolo o to dôležitejšie, že žalobca tieto dôkazy vykonať ani zabezpečiť sám nedokázal, nakoľko nebol adresátom zásielky, ktorá bola zaslaná jeho splnomocnencovi, vzhľadom k čomu nemal právo reklamovať nedoručenie zásielky, ani nemal možnosť nijakým spôsobom sa dostať k spisovému materiálu.

12. Sťažovateľ v súvislosti s uvedeným uviedol, že jeho splnomocnencovi sa medzitým podarilo zabezpečiť zo Slovenskej pošty oznámenie zo dňa 27. marca 2020, z ktorého je zrejmé, že zásielka bola vydaná osobe s číslom OP N.. Uvedený dôkaz nebol predložený so žalobou, nakoľko ním žalobca nedisponoval a ani nemal možnosť ho vlastnými silami zabezpečiť.

13. Daňový úrad Košice v rámci Reklamačného listu zo dňa 12. apríla 2019 žiadal o špecifikáciu osoby a identifikačný údaj z OP s cieľom preveriť správnosť doručenia zásielky. Vo výsledku reklamačného konania Slovenská pošta uviedla, že reklamovaná zásielka bola dodaná dňa 27. marca 2019 a zásielku prevzal adresát osobne. Z uvedeného však nevyplýva požadovaný identifikačný údaj- číslo OP osoby, ktorá zásielku prevzala.

14. Sťažovateľ ako ďalší dôvod nesprávneho právneho posúdenia krajským súdom uviedol posudzovanie splatnosti jednotlivých pohľadávok podľa faktúr a nie rámcovej zmluvy. Splatnosť jednotlivých pohľadávok medzi žalobcom a T.. O. C., v súvislosti s ktorým bol následne správcom dane vyrubený rozdiel dane, bola vymedzená Rámcovou zmluvou zo dňa 01. februára 2012, v zmysle ktorej bola splatnosť faktúr dohodnutá na 6 rokov. Faktúry boli vystavené v rozpore s ustanoveniami Rámcovej zmluvy, a teda sú v časti splatnosti neplatné a splatnosť pohľadávok sa spravuje ustanoveniami práve uzatvorenej Rámcovej zmluvy. Žalovaný ako aj krajský súd navyše konštatovali, že Rámcová zmluva bola uzatvorená medzi závislými osobami, pričom dodávateľ bol predsedom predstavenstva objednávateľa, a teda takéto zmluvy je možné ľahko meniť, nahrádzať a rozširovať. Uvedené však konštatovali bez akéhokoľvek dôkazu, že by k takému konaniu malo dôjsť.

15. Na záver kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd sa uvedeným rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky s poukazom na rozhodnutie sp. zn. 3SŽo/13/2011 zo dňa 20. septembra 2011, podľa ktorého: „S doručovaním sa v práve spájajú významné dôsledky. Doručovanie rozhodnutí v správnom konaní má vplyv na splnenie procesných podmienok odvolacieho konania, ako aj konania následného súdneho prieskumu správnych rozhodnutí v správnom súdnictve. Ak nebolo rozhodnutie správne doručené podľa zákonných predpisov, s takouto vadou sú spojené závažné procesnoprávne následky, nemôže začať plynúť lehota na podanie odvolania alebo žaloby a rozhodnutie nemôže nadobudnúť právoplatnosť, pretože doručenie rozhodnutia vo veci samej je nevyhnutným predpokladom právoplatného skončenia veci. Kvalifikovanou formou doručovania je doručovanie do vlastných rúk, pri ktorom písomnosť môže prevziať len adresát a možnosť doručiť písomnosť náhradnému prijímateľovi je vylúčená, okrem splnomocnenca na preberanie zásielok.“

16. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. februára 2020, sp. zn. 8S/92/2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú. Uviedol, že dôvody kasačnej sťažnosti sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi. Vo vzťahu k námietke nedoručenia Protokolu a výzvy na vyjadrenie sa k nemu žalovaný uviedol, že správca dane disponuje doručenkou, ktorá preukazuje, že predmetná zásielka bola doručená adresátovi poštovým doručovateľom. Žalovaný nemal dôvod opakovane preverovať u doručovateľa výsledok reklamačného konania.

18. K námietke sťažovateľa ohľadom porušenia ustanovenia § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, žalovaný uviedol, že za predpokladu, že by bola Rámcová zmluva uzavretá v roku 2012, účtovné vzťahy by sa ňou riadili. V účtovných uzávierkach by boli tieto záväzky vykazované ako dlhodobé a daňový subjekt by zmluvu predložil ako súčasť účtovných záznamov ku kontrole, vtedy by mohol správca dane akceptovať Rámcovú zmluvu ako určujúcu pre splatnosť faktúr.

#### IV.

Právny názor kasačného súdu

19. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa určenia, či správny súd správne posúdil predmetnú vec, keď zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 122.429,60 Eur. Sťažovateľ predovšetkým namietal, že Protokol z daňovej kontroly zo dňa 15. marca 2019 mu nebol nikdy doručený, a teda že daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom a v lehote stanovenej daňovým poriadkom a zároveň namietal vyhodnotenie splatnosti faktúr medzi žalobcom a fyzickou osobou - T.. O. C..

23. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správca 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 kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, 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 nezasíla. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

25. Podľa § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 o dani z príjmov daňovník okrem daňovníka podľa osobitného predpisu a daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz, základ dane zistený podľa odseku 1 písm. b) a c) upraví o výšku záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), ktorý je podľa § 19 daňovým výdavkom, a to aj k výdavku (nákladu) prislúchajúceho k odpisovanému a neodpisovanému majetku, zásobám, finančnému majetku a inému majetku, pri ktorom vzniká výdavok (náklad) pri jeho zaradení alebo vyradení zo spotreby alebo z používania, alebo neuhradenej časti takéhoto záväzku, ako aj o výšku záväzku účtovaného ako zníženie výnosu (príjmu) tak, aby zvýšenie základu dane, ak od dohodnutej lehoty splatnosti záväzku, ktorú na účely tohto ustanovenia nie je možné predĺžiť, uplynula doba dlhšia ako

- a) 360 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 20% menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti,
- b) 720 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 50% menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti,
- c) 1 080 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 100% menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti.

26. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

28. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane“

29. Úlohou kasačného súdu bolo v prvom rade sa vysporiadať s námietkou nepreukázania riadneho doručenia protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam obsiahnutým v protokole daňovému subjektu, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi M.. Q. Č., K. Č. Q. XX, XXX XX C.. Doručovanie v daňovom konaní predstavuje významný právny inštitút, ktorým správca dane oznamuje určitú skutočnosť daňovému subjektu, tretej osobe, prípadne inému adresátovi. Riadne doručenie písomnosti má zásadný význam, nakoľko jeho preukázanie je právnou skutočnosťou, na základe ktorej je možné vyvodzovať právne dôsledky viažúce sa na oboznámenie sa s obsahom predmetnej písomnosti. Právnym dôsledkom preukázaného doručenia protokolu z daňovej kontroly a prípadne aj výzvy na vyjadrenie sa k zisteným nezrovnalostiam, je ukončenie daňovej kontroly a prípadné začatie vyrubovacieho konania.

30. Povinnosť správcu dane doručovať spôsobom „do vlastných rúk“ dôležité písomnosti, o ktorých tak ustanovuje zákon alebo u ktorých je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, nesplnenie ktorej by bolo pre adresáta spojené s právnou ujmom, logicky korešponduje s významnosťou dôsledkov doručenia tohto druhu písomností. Účelom požiadavky na doručenie písomnosti spôsobom „do vlastných rúk“ je zároveň vylúčenie možnosti prevzatia osobou odlišnou od adresáta V prípade doručovania zásielky cestou Slovenskej pošty, a.s. spôsobom „do vlastných rúk“ je adresát povinný potvrdiť prevzatie písomnosti na doručeníke svojim vlastnoručným podpisom s uvedením dňa, kedy písomnosť do vlastných rúk prevzal, pracovník pošty je povinný overiť totožnosť osoby preberajúcej zásielku z titulu adresáta, overením správnosti údajov na základe predloženia (spravidla) občianskeho preukazu.

31. Napriek striktnej úprave tohto spôsobu doručovania v platných poštových podmienkach nie je vylúčené, že konkrétny poštový doručovateľ stanovený spôsob doručovania nedodrží a odovzdá zásielku adresovanú do vlastných rúk aj inej osobe, ako je uvedený adresát. Aj keby sa vyskytlo takéto

pochybenie, jeho dôsledky dopadajú na správcu dane (príslušný orgán, odosielateľa), pretože on je povinný preveriť, či bola zásielka riadne doručená a či z tejto právnej skutočnosti bude možné vyvodiť predpokladané právne následky. Je samozrejmé, že týmto súd nemá v úmysle spochybňovať všeobecne akceptovaný koncept charakteru poštovej doručky ako verejnej listiny so všetkými dôsledkami, ktorá je objektívnym dôkazom, nepochádzajúcim od žiadneho z účastníkov správneho konania, ale Slovenskej pošty, teda nezávislého subjektu povereného vykonaním poštovej prepravy.

32. V prejednávanej veci bolo doručenia zásielky do vlastných rúk, preukazované originálom doručky žurnalizovanej spolu s výzvou zo dňa 15. marca 2019 na vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, spochybňované z konkrétnych dôvodov, osvedčených aj obsahom administratívneho spisu. Vzhľadom na opísané okolnosti kasačný súd vyhodnotil námietku nedoručenia výzvy a protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku adresátovi do vlastných rúk za relevantnú. Pri vyslovovaní svojho záveru kasačný súd zohľadnil, že sťažovateľ v priebehu celého administratívneho ako aj súdneho konania namietal okolnosti doručovania, dôsledkom ktorých bolo nepreukázanie riadneho doručenia zásielky obsahujúcej predmetný protokol a výzvu na vyjadrenie uvedenému adresátovi, pričom správne orgány jeho argumentáciu jednoznačne nevyvrátili.

33. Podkladom pre vyslovenie tohto záveru boli nasledovné dôkazy vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu:

34. Správca dane dňa 15. marca 2019 vypracoval Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2014, 2015 a 2016, č. 100644690/2019, ktorý spolu s výzvou zaslal splnomocnenému zástupcovi žalobcu, M. Q. Č., K. Č. Q. XX, XXX XX C.. Správcovi dane bola Slovenskou poštou vrátená doručka do vlastných rúk osvedčujúca prevzatie zásielky, uloženej po neúspešnom opakovanom pokuse o doručenie na pošte dňa 19. marca 2019, s dátumom prevzatia potvrdeným 27. marca 2019, s pripojeným nečitateľným podpisom.

35. Dňa 11. apríla 2019 bol správcovi dane doručený list od odosielateľa Q. Č., A. Q. O. Q. X, XXX XX C., (č. 43 administratívneho spisu), obsahom ktorého bolo vyjadrenie odosielateľa, že mu pošta omylom dala zásielku adresovanú jeho synovi alebo spoločnosti KON TIKI, ktorá mu nepatrí a vracia ju späť. Správca dane po lustrácii totožnosti Q. Č. a jeho syna podal Slovenskej pošte dňa 12. apríla 2019 reklamáciu, formou reklamačného listu vo vzťahu k predmetnej zásielke požiadal o špecifikáciu osoby a identifikačný údaj, preveriť správnosť doručenia zásielky (doručenie nesprávnej osobe). Listom označeným ako Výsledok (rozhodnutie) reklamačného konania zo dňa 24. apríla 2019 bolo oznámené vyhodnotenie podanej reklamácie ako neopodstatnenej s odôvodnením, že reklamovaná zásielka bola dodaná dňa 27. marca 2019 a adresát si zásielku prevzal osobne. Nasledovalo poučenie, že v prípade nespokojnosti s výsledkom reklamačného konania je možné naďalej postupovať v zmysle Reklamačného poriadku Slovenskej pošty, a.s. Správca dane žiadny ďalší postup nepoužil napriek tomu, že rozhodnutie o reklamácií neobsahovalo informáciu požadovanú správcom dane, a teda identifikačný údaj z občianskeho preukazu osoby, ktorá prevzala predmetnú zásielku.

36. Žalobca aj po ukončení reklamačného konania poukazoval na to, že Protokol ani výzva na vyjadrenie sa k nemu, mu neboli doručené. Zásielka bola preukázateľne doručená nejakej osobe, v dôsledku čoho Slovenská pošta vyhodnotila reklamáciu ako neopodstatnenú, avšak to neznamená, že v procese doručovania nemohlo dôjsť k chybe, navyše ak adresát a osoba, o ktorej žalobca tvrdí, že zásielku prevzala, majú rovnaké meno a priezvisko a jediné čo ich môže odlišiť je identifikačný údaj z občianskeho preukazu. Kasačný súd zdôrazňuje, že správca dane sa napriek tomu uspokojil s takým vybavením reklamácie, ktoré nedalo konkrétnu odpoveď ani na jednu z položených otázok, čím bolo možné odstrániť pochybnosti týkajúce sa riadneho doručenia zásielky obsahujúcej Protokol a výzvu na vyjadrenie k zisteniam v ňom obsiahnutým. Správnosť postupu správcu dane nespochybnil ani žalovaný.

37. Kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd nesprávne právne vec posúdil, pokiaľ žalobu zamietol na základe vyhodnotenia argumentácie žalobcu o nedoručení protokolu z daňovej kontroly a výzvy na vyjadrenie sa k tomuto protokolu, ako účelovej a správnosť doručky, ako verejnej listiny, považoval

za nevyvrátenú. Takýto záver nekorešponduje so skutočnosťou, že ani výsledkom reklamačného konania nemal správca dane jednoznačne stotožnenú osobu a neobdržal identifikačné údaje z občianskeho preukazu osoby, ktorá prevzala zásielku. Správca dane, teda nemal jednoznačne preukázané v konaní spochybnené doručenie Protokolu a výzvy na vyjadrenie sa k nemu zástupcovi daňového subjektu, logicky, teda nebolo jednoznačne preukázané, že daňová kontrola bola riadne ukončená (§ 49 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku).

38. Len pre úplnosť kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s právnym vyhodnotením krajského súdu aj sťažovateľa, ohľadne námietky sťažovateľa týkajúcej sa posúdenia splatnosti faktúr. Opísaný postup považuje za účelové konanie s cieľom eliminovať zvýšenie základu dane v súlade s § 17 ods. 12 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. V opačnom prípade by predmetné pohľadávky daňový subjekt evidoval v účtovníctve ako dlhodobé záväzky a Rámcovú zmluvu by (pri vedomosti ním deklarovaných neplatných ustanovení o splatnosti na faktúrach) by predložil v rámci daňovej kontroly.

V.  
Záver

39. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

40. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.