

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/36/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8013200392  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8013200392.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: LIVONEC s.r.o., IČO: 31 730 671, so sídlom Hraničná 13, Poprad, právne zastúpeného: BAJO LEGAL, s.r.o., so sídlom Landererova 8, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/78436/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78437/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78438/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78440/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78441/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78444/2013 z 20. februára 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S 35/2013-50 z 23. októbra 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/35/2013-50 z 23. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 3S 35/2013-50 z 23. októbra 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/78436/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78437/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78438/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78440/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78441/2013 z 20. februára 2013, č. 1100305/1/78444/2013 z 20. februára 2013, ktorými žalovaný potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Prešov zo dňa 06.07.2012, číslo: 9712402/5/1542616/2012/Bru, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len rozdiel DPH) za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 7 966,54 Eur, číslo: 9712402/5/1542756/2012/Bru, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 5 928,43 Eur, číslo: 9712402/5/1542996/2012/Bru, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2005 v sume 5 922,12 Eur, číslo: 9712402/5/1543098/2012/Bru,

ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 12,61 Eur, číslo: 9712402/5/1543300/2012/Bru, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2005 v sume 6 609,57 Eur a číslo: 9712402/5/1543412/2012/Bru, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2005 v sume 8 972,74 Eur (ďalej len rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu), platiteľovi dane LIVONEC, s.r.o., Poprad, (ďalej len žalobca).

Krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2005, z ktorej vyhotovil protokol č. 717/320/63/69861/2007/Švi zo dňa 17.12.2007, ktorý bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 18.01.2008. Tento deň prerokovania sa považuje za deň doručenia protokolu.

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4080/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 240 000,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61265/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1542616/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 7 966,54 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti StOFiS, s.r.o., Gočárová 1508, Čadca a to fa. int. č. DF/05/0199, č.20051101 zo dňa 11.01.2005 za dodávku hasiacich prístrojov v celkovej sume 318 870,50,- Sk, DPH 50 912,10,- Sk, fa int. č. DF/05/0202, č. 20051401 zo dňa 14.01.2005 (objednávka zo dňa 01.01.2005) za marketingové služby v celkovej sume 940 100,- Sk, DPH 150 100,- Sk, fa. int. č. DF/05/0219, č. 20052701 zo dňa 27.01.2005 za dodávku hasiacich prístrojov v celkovej cene 244 188,- Sk, DPH 38 988,- Sk, pričom nebolo preukázané dodanie uvedených tovarov a služieb od vyššie uvedenej spoločnosti, a teda ani vznik daňovej povinnosti.

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4080/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 299 930,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61267/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1542756/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 5 928,43 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti VORTEX, s.r.o., Nobelova 30, Bratislava, a to fa. int. č. DF/05/0354, č. 3240205 zo dňa 24.02.2005 za marketingové služby v celkovej sume 1 118 600,- Sk, DPH 178 600,-Sk, pričom nebolo preukázané dodanie uvedených služieb od vyššie uvedenej spoločnosti, a teda ani vznik daňovej povinnosti.

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4121/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2005 v sume 330 290,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61268/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1542996/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2005 v sume 5 922,12 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti VORTEX, s.r.o., Nobelova 30, Bratislava, a to fa. int. č. DF/05/0505, č. 210305 zo dňa 21.03.2005 za marketingové služby v celkovej sume 1 117 410,- Sk, DPH 178 600,-Sk, pričom nebolo preukázané dodanie uvedených služieb od vyššie uvedenej spoločnosti, a teda ani vznik daňovej povinnosti.

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4144/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 380,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61270/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1543098/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 12,61 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ vykonal odpočítanie dane pri kúpe osobných automobilov (DPH 2 x 190,-Sk).

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4145/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2005 v sume 199 120,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61271/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1543300/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2005 v sume 6 609,57 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti VORTEX, s.r.o., Nobelova 30, Bratislava, a to fa. int. č. DF/05/0951, č. 1260505 zo dňa 26.05.2005 za marketingové služby v celkovej sume 1 247 120,- Sk, DPH 199 120,-Sk, pričom nebolo preukázané dodanie uvedených služieb od vyššie uvedenej spoločnosti, a teda ani vznik daňovej povinnosti.

Následne vydal dodatočný platobný výmer č. 717/230/4159/08/Neuv zo dňa 23.01.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005 v sume 496 880,- Sk platiteľovi dane. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím o odvolaní č. I/225/6018-61272/2008/991048-3 zo dňa 18.07.2008 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní a vydal dodatočný platobný výmer číslo: 9712402/5/1543412/2012/Bru zo dňa 06.07.2012, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005 v sume 8 972,74 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tým, že platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti VORTEX, s.r.o., Nobelova 30, Bratislava, a to fa. int. č. DF/05/1040, č. 1020605 zo dňa 02.06.2005 za marketingové služby v celkovej sume 1 043 630,- Sk, DPH 166 630,-Sk a fa. int. č. DF/05/1057, č. 1290605 zo dňa 29.06.2005 za marketingové služby v celkovej sume 649 383,-Sk, DPH 103 683,-Sk, pričom nebolo preukázané dodanie uvedených služieb od vyššie uvedenej spoločnosti, a teda ani vznik daňovej povinnosti.

K námietke žalobcu smerujúcej k nedostatku právomoci správcu dane vydať rozhodnutie krajský súd uviedol, že je neopodstatnená. Právomoc daňového úradu ako správcu dane vydávať rozhodnutia vyplýva zo zákona 479/2009 Z. z.

K názoru žalobcu, že nasledujúci deň po doručení rozhodnutí o odvolaní automaticky začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Zb., že začala plynúť 15 dňová lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 citovaného zákona, a že to určuje § 15 ods. 13 štvrtá veta, krajský súd uviedol, že nie je správny. Ustanovenie § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. stanovuje 15 dňovú lehotu na rozhodnutie ale len v prípade, že bola vykonaná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, a to od jej skončenia, ale nie od doručenia rozhodnutia o odvolaní, v ktorom odvolací orgán rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Ustanovenie § 44 zákona č. 511/1992 Zb. neustanovuje lehotu na vydanie rozhodnutia po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom a vrátení veci na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobcom citovaný nález Ústavného súdu SR sa týka lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorú považuje za lehotu zákonnú. Zároveň Ústavný súd SR vyslovil

právny názor, že lehotu na vykonanie kontroly nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona č. 511/1992 Zb. Lehoty uvedené v § 30a ods. 1 až 4 zákona č. 511/1992 Zb. nepovažuje za lehoty zákonné, ale za lehoty procesné, ktorých nedodržanie nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia. Preto tento nález nemožno aplikovať na daný prípad.

K námietke žalobcu, že správcovi dane vo vzťahu k daňovému subjektu zaniklo právo vyrubiť daň dňom 31.12.2012 a rozhodnutia vydané po tomto dni, t. j. napadnuté rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zo dňa 04.03.2013 sú nezákonné, krajský súd uviedol, že je nedôvodná. Správca dane vyruboval daň za zdaňovacie obdobia január, február, marec, apríl, máj a jún 2005. Daň za zdaňovacie obdobie január až jún 2005 podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. mohol správca dane vyrubiť do konca roka 2010. Keďže pred uplynutím tejto lehoty bol vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (doručený protokol o daňovej kontrole dňa 18.01.2008), plynie 5 ročná lehota od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumiený. Daňový subjekt bol o tomto úkone vyrozumiený dňa 18.01.2008, t. j. doručením protokolu podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., a preto ďalšia 5 ročná lehota uplynula 31.12.2013.

K tvrdeniu žalobcu, že úprava pretrhnutia prekluzívnej lehoty je upravená v zákone č. 511/1992 Zb., ako aj v daňovom poriadku rovnako, t. j. v oboch úpravách je určujúci okamih vyrozumienia o úkone smerujúcom k vyrubeniu dane, krajský súd uviedol, že nie je správna. Zákon č. 511/1992 Zb. považoval za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane doručenie protokolu podľa § 15 ods. 12 a deň prerokovania protokolu sa považoval za deň jeho doručenia, a teda deň prerokovania protokolu bol deň, kedy bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumiený. Keďže v danom prípade sa za deň doručenia protokolu považuje deň 18. január 2008, lehota na vyrubenie dane uplynie dňom 31.12.2013, a keďže nezaniklo právo na vyrubenie dane počas odvolacieho konania, žalovaný nemohol tieto rozhodnutia zrušiť.

Námietky žalobcu týkajúce sa nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávnych zistení, vyčerpaniu dôkazného bremena zo strany žalobcu, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodné. Správne orgány popísali dostatočným spôsobom zistený skutkový stav, vykonali rozsiahle dokazovanie a ich vyhodnotenie, ako aj porušenie právnych predpisov zo strany žalobcu.

Krajský súd poukázal na to, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové dokazovanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, ktorý rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/90/2014 zo dňa 04.11.2015) .

Krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods.2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu 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.

Odpočítanie dane z pridanej hodnoty je výsostne viazané na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Pri dani z pridanej hodnoty ide o takzvaný osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, ale aj preukazovanie zaplatenia týchto súm nie sú predpokladom pre odpočítanie dane podľa zákona č.222/2004 Z. z. o DPH.

V závere krajský súd poukázal na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn.1S/86/2009-86 zo dňa 22.06.2010, ktorým bola žaloba žalobcu proti Daňovému riaditeľstvu SR zamietnutá. Predmetom tejto žaloby bolo preskúmanie zákonnosti a postupu rozhodnutia žalovaného zo dňa 04.11.2009, č. I/225/13561-120272/2009/990705-r, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Poprad zo dňa 27.07.2009, č.717/230/46173/09/Neuv, ktorého predmetom bol vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 29 275,74 Eur. Keďže Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/42/2010 potvrdil správnosť konania správcu dane aj odvolacieho orgánu a predmetom vyrubenia rozdielu dane z príjmov boli tie isté faktúry, na základe ktorých bolo uplatnené odpočítanie dane, nie je možné, aby základ dane nebol uznaný ako nepreukázaný a daň z pridanej hodnoty, ktorá sama o sebe nemôže existovať, bola uplatnená vo forme odpočítania dane.

Krajský súd vzhľadom na uvedené dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia a postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie bolo v súlade so zákonom a žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca nebol v konaní úspešný, žalovaný nemá zo zákona právo na náhradu trov konania, preto súd účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie, v ktorom žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odvolaní uviedol, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia. Podľa žalobcu krajský súd neaplikoval na otázku posúdenia práva správcu dane vyrubiť daň prechodné ustanovenie § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní účinného od 30.12.2012, podľa ktorého daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov sa dokončí podľa daňového poriadku. V predmetnej veci správca dane vyruboval rozdiel dane za zdaňovacie obdobie január - jún 2005 a túto daň mohol vyrubiť do 31.12.2010. Keďže pred uplynutím tejto lehoty bol vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane, začala podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku plynúť nová 5-ročná lehota na vyrubenie dane od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumený.

Protokol o daňovej kontrole č. 717/320/63-69863/07/Švi zo dňa 17.12.2007 bol daňovému subjektu doručený dňa 20.12.2007, kedy bol zároveň daňový subjekt o tomto úkone vyrozumený. Nová 5-ročná lehota začala teda plynúť odo dňa 31.12.2007 a uplynula dňa 31.12.2012. Vzhľadom na to, že správca dane vyrubil rozdiel dane až dňa 20.02.2013, t. j. po uplynutí práva na vyrubenie (31.12.2012), je vyrubenie dane nezákonné.

Žalobca v odvolaní ďalej uviedol, že krajský súd si aj nesprávne aplikovanú právnu úpravu nesprávne vyložil. Následkom doručenia protokolu o daňovej kontrole je vznik určitých práv a povinností na strane žalobcu. Okrem iného momentom doručenia protokolu zaniká žalobcovi právo vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane, alebo žalobcovi vzniká právo vyjadriť sa k záverom protokolu. Ak má žalobca právo vyjadriť sa k záverom protokolu v lehote 8 dní, záver o tom, že vyrozumený o protokole je až dňom jeho prerokovania, t. j. po uplynutí lehoty na vyjadrenie, je založený na nesprávnom právnom posúdení veci. Žalobca tiež poukázal na zásadu in dubio pro mitius (v pochybnostiach miernejšie), v zmysle ktorého v prípade možnosti rôzneho výkladu právnej normy by správny orgán mal aplikovať výklad pre subjekt práva priaznivejší.

V odvolaní ďalej žalobca poukázal na to, že v zmysle § 165b ods. 1 daňového poriadku mal žalovaný odvolací správny orgán postupovať podľa ustanovení daňového poriadku, rovnako aj v zmysle § 72 ods. 10 daňového poriadku, t. j. napadnuté rozhodnutia správcu dane zrušiť a konanie zastaviť. Žalovaný však v týchto intenciách nepostupoval a z tohto dôvodu sú všetky žalobou napadnuté rozhodnutia nezákonné.

Na záver odvolania žalobca uviedol, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a pokiaľ správca dane ako aj žalovaný tvrdili napriek predloženým listinným dôkazom opak, prešlo na neho z hľadiska procesného dôkazného bremena opaku, t. j. mali vierohodne vyvrátiť inými dôkazmi, prečo listinné dôkazy nezodpovedajú skutočnostiam v nich uvedených. Aj z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky možno vyvodíť, že dôkazné bremeno (opätovne) zaťažuje daňový subjekt len v prípade, ak správca dane preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov dovtedy predložených daňovým subjektom.

K podanému odvolaniu sa dňa 11.02.2016 vyjadril žalovaný a uviedol, že správca dane ako žalovaný sa tejto veci dostatočne venovali vo svojich rozhodnutiach a na týchto záveroch aj naďalej trvajú. Navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že pokiaľ ide o zánik práva vyrubiť daň, nemohol žalovaný ani krajský súd posudzovať zánik práva podľa zákona č. 563/2009 Z. z., čo žalovaný vysvetlil vo svojom rozhodnutí. Zo znenia § 165 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. totiž vyplýva, že právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že krajský súd nesprávne vyložil § 15 ods. 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca sa mýli v tom, že následkom doručenia protokolu, za ktorý považuje deň 20.12.2007, zaniká právo vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane a vzniká právo vyjadriť sa k záverom protokolu, ako aj v ponímaní celého procesu, ktorý v časovom slede ustanovuje § 15 ods. 8 až 13 zákona č. 511/1992 Zb. K právomoci správcu dane, ktorú žalobca popisoval v odvolaní žalovaný uviedol, že keďže v priebehu odvolacieho konania neuplynula lehota na vyrubenie dane, odvolací orgán nemohol postupovať podľa ustanovenia § 72 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z.

K vyjadreniu žalovaného sa písomne vyjadril žalobca podaním zo dňa 26.9.2016, v ktorom uviedol, že sa plne pridržiava ním podaného odvolania, žaloby ako všetkých vyjadrení a prednesov v tejto právnej veci. Žiadal odvolací súd, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd prvostupňový rozsudok podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil a súčasne odkazuje na jeho podrobné dôvody vo vzťahu ku všetkým dôvodom podaného odvolania, s ktorými sa krajský súd náležite po stránke skutkovej aj právnej vysporiadal a odvolací súd nevidí dôvod na zopakovanie vecne správnych dôvodov rozsudku krajského súdu.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. odvolací súd len dopĺňa dôvody prvostupňového rozsudku nasledovne:

V správnom súdnictve prejednávajú súde na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada,

aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb., daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa 29 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 15 ods. 12 tretia veta zákona č. 511/1992 Zb., deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia.

Podľa § 15 ods. 13 tretia veta zákona č. 511/1992 Zb., doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).

Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo

vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane.

Podľa § 165 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok), právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (prvá a druhá veta) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 19 ods. 2 prvá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre

správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona). Z obsahu odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie vyhodnotenie skutkového stavu.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na dodatočne uplatňované námietky proti procesným pochybeniam.

So zreteľom aj na dôvody vyššie uvedené sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožnil so skutkovými ako aj právnymi závermi krajského súdu a jeho rozhodnutie ako vecne správne podľa 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol v zmysle ustanovenia § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p., keď neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a žalovanému náhradu trov odvolacieho konania neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.