



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **Ing. F., S., zastúpeného Advokátskou spoločnosťou s.r.o. JUDr. T., P.**, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vazovova 2, Bratislava**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/4617-23776/2011/992117-r zo dňa 25. februára 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/34/2011-47 z 8. novembra 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/34/2011-47 zo dňa 8. novembra 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/4617-23776/2011/992117-r z 25.02.2011 **z r u š u j e a z r u š u j e** aj rozhodnutie (platobný výmer) Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/65338/10/Dr z 11.11.2010 a **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 132 Eur k rukám právnej zástupkyne JUDr. T..

#### O d ô v o d n e n i e

**I.**

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zrušenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení rozhodnutia Daňového úradu Nové Zámky (dodatočný platobný výmer), vydaného podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb., ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie august 2001 v sume 11.283, 83 Eur z dôvodu porušenia ustanovenia § 20 ods. 2 zákona č. 289/2005 Z.z.

*Krajský súd dôvodil tým, že z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu, súčasťou ktorého je i spis prvostupňového daňového orgánu, teda správcu dane, súd zistil, že žalobca dňa 17.09.2001 podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2001, v ktorom uviedol daň na vstupe 485.187,-Sk a daň na výstupe 452.533,-Sk, pričom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 32.654,-Sk. Súčasťou spisu sú i fotokópie 2 faktúr (č. 2001/0823 zo dňa 28.08.2001, 2001/0825 zo dňa 30.08.2001) a im korešpondujúcich dodacích listov vystavených v mesiaci august 2001, v ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť K., spol. s r.o. a odberateľom je S., Ing. F.. Tieto doklady sú opatrené pečiatkou dodávateľa a odberateľa a nečitateľnými podpismi. Ku každej faktúre je pripojený výdavkový pokladničný doklad vystavený a podpísaný zamestnancom alebo zástupcom žalobcu (opatrený i pečiatkou príjemcu peňazí ako dodávateľa tovaru a podpisom jeho zástupcu pri faktúrach), ako aj príjmový pokladničný doklad opatrený pečiatkou spoločnosti K., spol. s r.o. a pečiatkou žalobcu ako platiteľa a nečitateľnými podpismi pokladníka a platiteľa. V roku 2002 a 2003 bola vykonaná daňová kontrola v spoločnosti K., spol. s r.o. Daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty bola vykonaná u žalobcu v roku 2006 a dňa 13.11.2006 bol spísaný protokol o výsledku zistenia z nej, z ktorého vyplýva, že v zdaňovacom období august 2001 podľa daňového priznania bol nadmerný odpočet žalobcu v sume 32.654,-Sk, čo bolo zistené i daňovou kontrolou a rozdiel je potom 0,-Sk. Dňa 01.12.2006 bol protokol prerokovaný so splnomocneným zástupcom žalobcu a v ten istý deň mu bol i doručený. Následne správca dane dňa 04.12.2006 vydal rozhodnutie – platobný výmer, v ktorom určil žalobcovi daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 v sume mínus 33.794,-Sk, ktorá sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní.*

*Z podnetu žalovaného bola u žalobcu na základe poverenia zo dňa 11.02.2010 vykonaná opakovaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec, 2001, apríl 2001, august 2001 až november 2001. Žalobca na pojednávaní dňa 17.03.2010 predložil správcovi dane doklady týkajúce sa jednotlivých zdaňovacích období vrátane prehľadu evidencie dane z pridanej hodnoty. Dňa 08.04.2010 bola so žalobcom spísaná zápisnica, z ktorej vyplýva, že žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane i u vyššie uvedených faktúr a daňových dokladov, na ktorých je ako dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty uvedená spoločnosť K., spol. s r.o. Táto spoločnosť je uvedená na príjmových pokladničných dokladoch ako príjemca finančných prostriedkov. Žalobcovi bolo oznámené, že v roku 2002 bola vykonaná daňová kontrola v tejto spoločnosti a jej predchádzajúci konateľ uviedol, že nezabezpečoval žiadne dodávky tovaru, prác a služieb pre odberateľov vrátane žalobcu, pričom nemal zamestnancov a nikoho nepoveril ani zastupovaním spoločnosti. Taktiež poprel pravosť svojho podpisu na dokladoch vystavených v mene spoločnosti. Z dôvodu rozporných výpovedí jej predchádzajúceho konateľa A. správca dane požiadal Kriminálny ústav Policajného zboru v Bratislave o vykonanie expertízneho skúmania pravosti jeho podpisu na dokladoch (faktúry, príjmové pokladničné doklady, dodacie listy) týkajúcich sa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že sporné podpisy na predložených dokladoch vyhotovil totožný pisateľ, nie sú to však podpisy A. (pôvodného konateľa – pozn. odvolacieho súdu). Z toho dôvodu správca dane považoval za nedostatočne preukázané reálne uskutočnenie obchodných prípadov (zdaniteľných plnení) zo strany tejto spoločnosti a žalobcu na pojednávaní dňa 08.04.2010 vyzval, aby preukázal reálne dodanie tovarov a služieb (uskutočnenie zdaniteľných plnení) touto spoločnosťou a splnenie podmienok pre uznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty vlastnými dokladmi, prípadne inými dôkazmi, na základe ktorých by bolo možné preukázať, že k dodaniu tovarov skutočne došlo. Žalobca sa v predmetnej veci písomne vyjadril dňa 23.04.2010 a dňa 26.05.2010 predložil čestné prehlásenie A. zo dňa 18.05.2010, z ktorého vyplýva, že všetky zdaniteľné plnenia zo strany spoločnosti K., spol. s r.o. pre žalobcu boli reálne uskutočnené v rozsahu 19.153.099,90 Sk a v prípade, ak niektoré jeho vyjadrenia boli v rozpore s touto skutočnosťou, bolo to v dôsledku nepochopenia kladených otázok a vyvolaného psychického stresu. Dňa 02.06.2010 správca dane ako svedkov vypočul A. a O.. A. na položené otázky odpovedal v tom zmysle, že si myslí, že spoločnosť K., spol. s r.o. uskutočnila zdaniteľné plnenia podľa predložených faktúr pre žalobcu a na ďalšie položené otázky odpovedal, že sa presne nepamätá. Po oznámení, že znaleckým skúmaním bolo zistené, že podpisy na listinných*

dokladoch nie sú jeho pravými podpismi, A. uviedol, že podpisy na faktúrach a ďalších dokladoch sú podobné jeho podpisu a pri vedení účtovníctva mu niekto pomáhal, ale nepamätal si kto. K rozdielom vo svojich výpovediach (s ktorými bol oboznámený) uviedol, že si myslí, že obchody prebehli v poriadku a v tom čase bol v nepriaznivom psychickom rozpoložení. Dňa 10.08.2010 bol vypočutý T. K. ako súčasný konateľ spoločnosti K., spol. s r.o., ktorý uviedol, že žiadne doklady týkajúce sa tejto spoločnosti mu bývalý konateľ A. neodovzdal. Súčasťou administratívneho spisu je i protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 29.09.2010, zo záverov ktorého vyplýva, že žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 uviedol vlastnú daňovú povinnosť 0,-Sk a nadmerný odpočet v sume 32.654,-Sk, čo bolo potvrdené i daňovou kontrolou. Opakovanou daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 306.143,-Sk (10.162,08 Eur), nadmerný odpočet v sume 0,-Sk a rozdiel dane je potom 339.937,-Sk (11.283,84 Eur). Žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril k protokolu a dostavil sa na jeho prerokovanie dňa 03.11.2010. Žalobca v podaní zo dňa 11.10.2010 uviedol, že s kontrolovanými zisteniami správcu dane nesúhlasí a pridržiava sa svojich predchádzajúcich vyjadrení. Dňa 03.11.2010 bola so zástupcom žalobcu spísaná zápisnica o pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly. Správca dane – Daňový úrad Nové Zámky dňa 11.11.2010 vydal dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi po opakovanej daňovej kontrole vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 v sume 11.283,84 Eur. Proti uvedenému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol dôvody svojho nesúhlasu s dodatočným vyrubením dane z pridanej hodnoty a zdôraznil, že lehota na vyrubenie dane uplynula 31.12.2006, nakoľko protokol o výsledku daňovej kontroly, ktorá nezistila porušenie právnych predpisov a nekonštatovala rozdiel na dani, nemožno považovať za úkon smerujúci k vyrubeniu dane, ale za úkon potvrdzujúci správnosť skutočností uvádzaných v daňovom priznaní. Poukázal na to, že v konaní správcu dane došlo k porušeniu zásad daňového konania, pričom správca dane nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 25.02.2011 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne správne.

Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 ako rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane po daňovej kontrole a daňou

*zistenou správcom dane po opakovanej daňovej kontrole, vykonanej u žalobcu v roku 2010 a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočet dane a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany spoločnosti K., spol. s r.o., zaplatenie dane tejto spoločnosti, ako ani vyhotovenie daňového dokladu touto spoločnosťou.*

*Krajský súd s poukazom na ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 6, § 29 ods. 1, 2, 4, 8, § 44 ods. 1, 4, 6 písm. a/ bod 1, písm. b/ bod 1 a § 15 ods. 13 a § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj na § 13 ods. 1 písm. a/, § 14 ods. 1, § 15 ods. 1, § 20 ods. 1, 2 zákona č. 289/1995 Z.z. konštatoval, že medzi účastníkmi bol sporný výklad týchto ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty a to, či žalobcovi vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 pri deklarováných dodávkach tovaru od spoločnosti K., spol. s r.o. na základe žalobcom predložených dokladov (faktúr a dodacích listov). V danom prípade správca dane ani žalovaný nepovažovali zo strany žalobcu za dostatočne preukázané splnenie podmienok na odpočet dane v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty platného do 31.12.2001.*

*S ohľadom na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu žalovaného, ktorého súčasťou je i spis správcu dane, krajský súd bol názoru, že správca dane v potrebnom rozsahu vykonal dokazovanie v preskúmvanej veci, vrátane výsluchu A. – bývalého konateľa spoločnosti K., spol. s r.o., ktorá podľa predložených dodacích listov k faktúram mala žalobcovi dodať tovar (tvárnice klady na UD profily a tvárnice klady na CD profily) v zdaňovacom období august 2001. Žalobca okrem predloženia týchto faktúr a dodacích listov k nim žiadnym spôsobom nepreukázal, ako sa tieto obchody konkrétne realizovali, kto mu fakturovaný tovar dodal, komu zaplatil kúpnu cenu a akým spôsobom zakúpený tovar použil, čo ďalej podrobne rozviedol na str. 9 ods. 1 a 2 rozsudku a vyvodil záver, že žalobca nevedel reálne preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia, t.j. dodanie deklarovaného na vyššie uvedených faktúrach a dodacích listoch k nim a jednoznačne neuniesol dôkazné bremeno v zmysle ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Na základe vyššie uvedeného stavu i súd dospel k rovnakému záveru ako správca dane a to, že*

žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálne dodávky deklarovaného tovaru, ktorý má mala podľa predložených dodacích listov a faktúr dodať spoločnosť K., spol. s r.o.

V tejto súvislosti súd považoval za potrebné poukázať i na Šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa dani z obratu (spoločný systém dane z DPH), v znení doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá zakladá spoločný systém DPH a v súlade s jej ustanoveniami dospel súd k záveru, že v preverovaných prípadoch nedošlo k uskutočneniu, resp. prijatiu zdaniteľného plnenia od deklarovaného dodávateľa a teda ani ku vzniku daňovej povinnosti a v konečnom dôsledku ani k nároku na odpočet dane. Správca dane podľa názoru súdu legálnym spôsobom objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok vyplývajúcich z ust. § 20 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a v nadväznosti na doklady predložené zo strany žalobcu.

K tvrdeniam žalobcu v podanej žalobe krajský súd uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty. Formálna existencia dokladu (faktúry a dodacieho listu) spolu s výdavkovými pokladničnými dokladmi žalobcu nie sú predpokladom pre odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH.

K žalobcom namietanému zániku práva vyrubiť daň za zdaňovacie obdobie august 2001 krajský súd uviedol, že s poukazom na ust. § 42 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom do 31.12.2001 vznikla žalobcovi povinnosť podať daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty do 25.09.2001, čo znamená, že daň z pridanej hodnoty mu bolo možné vyrubiť do konca roka 2006, a to s poukazom na ust. § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. V roku 2006 však bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty a o výsledku zistenia z nej bol dňa 13.11.2006 spísaný protokol (z ktorého vyplýva, že kontrolou neboli zistené porušenia zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov), ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 01.12.2006, kedy mu bol i doručený, čo žalobca v priebehu daňového konania ani v podanej žalobe nenamietal. Následne dňa 04.12.2006 správca dane vydal rozhodnutie, v ktorom určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty daň za zdaňovacie obdobie august 2001 v sume mínus 33.794,-Sk. Doručenie protokolu o výsledku

zistenia z daňovej kontroly sa podľa § 45 ods. 2 vyššie citovaného zákona považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane (pričom zákon nevyžaduje aj zistenie porušenia daňových predpisov), v dôsledku čoho potom opätovne začala od 01.01.2007 plynúť päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá uplynie 31.12.2011. Uvedené v predmetnej veci znamená, že možnosť vyrubiť daň je podľa zákona prípustná v lehote desiatich rokov, ak správca dane urobil úkon smerujúci k vyrubeniu dane, za ktorý sa považuje okrem iného i doručenie protokolu (dňa 01.12.2006) o daňovej kontrole pred uplynutím päťročnej lehoty, ktorá začína plynúť od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podľa daňové priznanie. Päťročná lehota nepremlčateľnosti dane je teda zo zákona predĺžená až na desať rokov, ak bola splnená podmienka urobiť úkon smerujúci k vyrubeniu pred uplynutím piatich rokov. Táto lehota začína plynúť od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone upovedomený a skončí sa uplynutím desiatich rokov. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly a jeho doručenie daňovému subjektu je potrebné vždy (i v prípade nezistenia porušenia daňových predpisov) považovať za úkon smerujúci k vyrubeniu dane, a to s poukazom na ust. § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého správca dane vydá platobný výmer (ak sa daň uvedená v daňovom priznaní a zistená daňovou kontrolou neodlišuje) alebo dodatočný platobný výmer (ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní). Z uvedených dôvodov teda nezaniklo právo správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal **žalobca odvolanie** a žiadal prvostupňový rozsudok zmeniť a žalobe vyhovieť zrušením rozhodnutia žalovaného aj dodatočného platobného výmeru a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V odvolaní žalobca poukázal na to, že u žalobcu bola na rovnaké zdaňovacie obdobie vykonaná daňová kontrola v roku 2006, kedy bolo aj reálne plnenie u žalobcu preverované a bolo niekoľkokrát skonštatované, že tovar a služby, ohľadom ktorých správca dane v súčasnosti neuznáva odpočet DPH, boli skutočne dodané, pričom sa jednalo o pomerne ľahko preskúmateľné a transparentné dodávky. Po piatich rokoch od tohto zistenia a po 10 rokoch od dodania tovaru a služieb opakovaná daňová kontrola dospela k záveru, že plnenie, aj keď bolo realizované, nie je postačujúce a nezakladá nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, hoci aj zaplatenie

zo strany žalobcu bolo preukázané. Rozhodnutie žalovaného je nezákonné pre prekročenie rámca dôkaznej povinnosti, ktorú žalovaný neoprávnene na žalobcu prenáša, keď ho nepriamo núti dokazovať skutočnosti, na ktoré žalobca nemôže mať dopad a nemôže disponovať prostriedkami na ich preukázanie, pričom navyše samotné faktické dodanie tovaru dodávateľom žalobcu spoločnosťou K. s.r.o. nebolo spochybnené. Rovnako nebolo v konaní sporné ani to, že dodaný tovar u žalobcu slúžil na výkon podnikateľskej činnosti a že bol riadne zaplatený, pričom ďalšie prípadné speňaženie takéhoto tovaru a navýšenie príjmovej časti u žalobcu, resp. daňová povinnosť na DPH žalovaným spochybňované neboli.

Záverom žalobca tvrdí, že vzhľadom na skutočnosť, že prvá daňová kontrola v roku 2006 nezistila žiadne porušenie zákona o DPH a potvrdila správnosť daňového priznania na mesiac september 2001, je dodatočné vyrubenie dane nezákonné pre zánik práva vyrubiť daň na základe toho, že v rozhodujúcom období po zdaňovacom období za rok 2001 nebol vykonaný taký relevantný úkon, ktorý by mal za následok predĺženie zákonnej lehoty na dorubenie dane, pretože pokiaľ bola vykonaná daňová kontrola so záverom, z ktorého vyplýva súlad dane priznanej s daňou zistenou, nemá táto skutočnosť vplyv na plynutie lehôt. Poukazuje aj na skutočnosť, že nie je súladné s ústavnou zásadou právnej istoty záver správcu dane po desiatich rokoch revidovať a správnosť priznanej dane spochybňovať.

S poukazom na vyššie uvedené s poukazom aj na judikatúru ESD a najvyššieho súdu má žalobca za to, že rozhodnutie súdu prvého stupňa nie je správne a je v rozpore s ust. § 2 ods. 1, § 2 ods. 3, § 29 ods. 2, § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. ako i zákonom č. 289/1995 Z.z. a zákonom č. 563/1991 Zb., keď v daňovom konaní sa neprihliadalo na práva a zákonom chránené záujmy daňového subjektu, správca dane neprihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, nevedol daňové konanie tak, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie, nevyužil všetky prostriedky dokazovania a pretože rozhodnutie správcu dane bolo vydané po uplynutí lehoty na uplatnenie práva na vyrubenie dane.

**Žalovaný** vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe, keďže odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti.

### III.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok v medziach podaného odvolania a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné a podľa § 250ja ods. 3 vety prvej rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a) OSP.

Odvolací súd za prvoradý dôvod zmeny rozsudku krajského súdu považuje nesprávne právne posúdenie otázky zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane podľa § 45 zákona č. 511/1992 Zb.

Podľa § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. (v znení účinnom v čase vydania preskúmovacieho rozhodnutia), 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 bol pre 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 vyrozumý. 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.

V prejednávanej veci nie je sporné, že daňový subjekt za mesiac august 2001 bol povinný podať daňové priznanie do 25.09.2001. Päťročná lehota, v ktorej bol správca dane oprávnený vyrubiť daň mala uplynúť v zmysle § 45 ods. 1 uplynutím roka 2006. Správca dane pred uplynutím tejto lehoty vykonal daňovú kontrolu a podľa jej výsledkov nebol dôvod na vydanie dodatočného platobného výmeru, ale bol vydaný „platobný výmer na daň z pridanej hodnoty“ za august 2001 v sume 33.794,-Sk, ktorá sa neodlišuje od dane uvedenej

v podanom daňovom priznaní a to podľa § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. (rozhodnutie č. 631/230/67978/06/Rem zo dňa 04.12.2006, ktoré sa stalo právoplatným 28.12.2006).

Podľa zistenia odvolacieho súdu vyrubovacie konanie v nadväznosti na daňovú kontrolu bolo teda ukončené právoplatným rozhodnutím (platobným výmerom). Žiadne ďalšie konanie v lehote 5-tich rokov podľa § 45 ods. 1 od konca roka, v ktorom vznikla daňová povinnosť nezačalo a nezačala ani žiadna iná daňová kontrola a teda právo na vyrubiť daň alebo rozdiel dane zaniklo 31.12.2006.

Pokiaľ krajský súd dôvodil tým, že v roku 2006 bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola DPH a o výsledku zistenia z nej bol dňa 13.11.2006 protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný 01.12.2006, kedy mu bol i doručený a toto doručenie protokolu v zmysle § 45 ods. 2 zákona považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane (pričom zákon nevyžaduje aj zistenie porušenia daňových predpisov), v dôsledku čoho začala od 01.01.2007 plynúť znova päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá uplynie 31.12.2011, krajský súd opomenul skutočnosť, že po doručení protokolu (01.12.2006) začala plynúť lehota na vyrubenie dane podľa § 44 ods. 6 zákona do 15. dňa od skončenia daňovej kontroly (§ 15 ods. 13), čo v danom prípade aj nastalo, pričom, a to uvádza aj krajský súd (z protokolu zo dňa 13.11.2006), že kontrolou neboli zistené porušenia zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH. Ak bol teda protokol doručený a prerokovaný 01.12.2006 tým úkonom na vyrubenie dane, na základe ktorého bolo vydané rozhodnutie zo dňa 04.12.2006 o vyrubení dane, ktoré sa stalo právoplatným 28.12.2006, niet právneho dôvodu, aby bol ten istý protokol súčasne aj úkonom na vyrubenie dane kedykoľvek aj v budúcnosti ( po 28.12.2006), pretože sa už stal (zistenia z neho vyplývajúce) podkladom pre vydanie rozhodnutia a tým bol jeho zmysel a účel daňovej kontroly ako aj sledovaný cieľ naplnený (zistenie skutočností pre vyrubenie dane).

**Doručenie protokolu** , ako úkonu považovaného podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. za úkon smerujúci na vyrubenie dane **bolo konzumované v následnom vyrubovacom konaní vydaním** právoplatného rozhodnutia. Už **len formálna existencia doručenia protokolu 1.12.2006, ako úkonu smerujúceho na vyrubenie dane, potom ako bolo o vyrubení dane následne rozhodnuté 4.12.2006, sama osebe nie je podľa názoru**

**odvolacieho súdu už spôsobilá vyvolať nové plynutie lehoty na vyrubenie dane od 1.1.2007 na obdobie ďalších 5 rokov.**

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy aj ustanovenie § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. treba vykladať tak, aby sa postupom príslušného orgánu pri posudzovaní podmienok nového plynutia lehoty na vyrubenie dane neporušil princíp právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR) tým viac, že doručenie a prejednanie protokolu, ako úkonu smerujúceho na vyrubenie dane nevyústilo ani do vydania dodatočného platobného výmeru, ale naopak potvrdilo vecnú správnosť daňového priznania. Uvedené je dostatočným dôvodom pre opodstatnenosť tvrdenia žalobcu o právnej istote, ktorá z doručeného a prerokovaného protokolu 01.12.2006 a následného rozhodnutia zo 04.12.2006 vyplynula.

Pri výklade žalovaného a krajského súdu by jeden úkon smerujúci na vyrubenie dane pred uplynutím prvej päťročnej lehoty na vyrubenie dane postačoval na to, aby začala plynúť nová lehota na vyrubenie dane, umožňujúca vydanie ďalšieho alebo ďalších rozhodnutí po opakovanej daňovej kontrole, a to bez ohľadu na v poradí prvý výsledok daňovej kontroly a nadväzujúce prvé rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní pred ukončením päťročnej lehoty. To by v praxi znamenalo, že u každého daňového subjektu, aj keď výsledok daňovej kontroly nebol dôvodom na vydanie dodatočného platobného výmeru, sa automaticky začne nová lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane kedykoľvek v ďalšom 5 ročnom období len preto, že bol „doručený“ prvý protokol o výsledku daňovej kontroly.

V danom prípade opakovaná daňová kontrola bola vykonaná až v roku 2010 a dodatočný platobný výmer, ktorý je predmetom preskúmania v tomto konaní bol vydaný 11.11.2010 (protokol o opakovanej daňovej kontrole bol prerokovaný 03.11.2010, doručený 04.10.2010). Podľa názoru odvolacieho súdu úkonom na vyrubenie dane rozhodnutím z 11.11.2010 v konaní sp. zn. 631/230/65367/10/Dr bolo doručenie protokolu dňa 04.10.2010 listom z 30.09.2010, čo je zjavne po uplynutí päťročnej lehoty na vyrubenie dane splatnej 25.12.2001 a existencia doručenia protokolu 01.12.2006 vzhľadom na právoplatné rozhodnutie zo 4.12.2006 je pre rozhodnutie z 11.11.2010 irelevantné.

Pokiaľ žalobca namietal dôvodnosť dodatočného platobného výmeru vzhľadom na zistenia daňovej kontroly v roku 2010, odvolací súd považuje dôvody žaloby za relevantné

z toho hľadiska, že podľa obsahu administratívneho spisu žalovaného daňová kontrola spoločnosti K. s.r.o. bola vykonaná v r. 2002 – 2003. Žalovaný sa nezaoberal zisteniami z tejto kontroly vo vzťahu k zisteniam vyplývajúcim z výsledku kontroly uskutočnenej v roku 2006 u žalobcu. Skutočnosť, že výsledky znaleckej expertízy z r. 2008 u podpisov na písomnostiach spoločnosti K. nesvedčia pre vtedajšieho konateľa tejto spoločnosti, nie sú samé osebe dôvodom pre neuznanie daňových dokladov predložených žalobcom pre odpočet DPH. Odvolací súd v danej súvislosti poukazuje okrem už žalobcom uvádzaných rozhodnutí najvyššieho súdu, aj na rozsudok Súdného dvora Európskej únie z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, podľa ktorého odpočítanie DPH v zásade nemôže byť zamietnuté z dôvodu nezákonností, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry. Odvolací súd pritom nezistil také dôvody neuznania odpočtu DPH, ktoré by svedčili proti samotnému žalobcovi. Vo vzťahu k dôvodom neuznania faktúr spoločnosti K. s.r.o. nebolo možné požadovať od žalobcu také dôkazy, na ktoré nemôže mať vplyv, pričom vo vzťahu k nim až orgány činné v trestnom konaní zistili skutočnosti spochybňujúce formálne náležitosti faktúr, ktorých sa mohol dopustiť len ich vystaviteľ. Za relevantné považuje odvolací súd aj tvrdenie žalobcu, že ním prijaté zdaniteľné plnenie riadne použil na výkon podnikateľskej činnosti a bolo riadne zaplatené, a ani ďalšie speňaženie a navýšenie príjmovej časti žalobcu žalovaným spochybnené neboli, čím sa daňové orgány a ani krajský súd náležite nevysporiadali. Z uvedeného dôvodu odvolací súd považuje skutkové zistenia, z ktorých vychádzali daňové orgány za nedostatočné na posúdenie veci popri dôvodoch uvedených vyššie (zánik práva na vyrubenie dane).

Podľa § 250k ods. 1 O.s.p. žalobcovi prináleží náhrada trov konania pozostávajúca z náhrady trov právneho zastúpenia, ktorá však doposiaľ nebola vyčíslená za I. st. konanie a ani za odvolacie konanie (ku dňu vyhotovenia rozhodnutia), preto náhrada nebola priznaná. Súd priznal žalobcovi náhradu zo zaplateného súdneho poplatku 66 Eur v I. st. konaní a za II. st. konanie 66 Eur uloženého uznesenia KS v Nitre, spolu 132 Eur.

Podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. súd rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania, pričom verejné vyhlásenie rozhodnutia bolo oznámené v súlade s § 156 ods. 3 O.s.p. na úradnej tabuli súdu a na internetovej adrese [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) 5 dní vopred.

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

V Bratislave 26. júna 2012

**JUDr. Ida H a n z e l o v á, v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Andrea Jánošíková