

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/15/2016
Identifikačné číslo spisu: 8013200641
Dátum vydania rozhodnutia: 23.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8013200641.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: LIVONEC, s. r. o., so sídlom Poprad, Hraničná 13, IČO: 31 730 671, zastúpeného BAJO LEGAL, s.r.o., so sídlom Bratislava, Lendererova 8, IČO: 36 860 581, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 05.06.2013 číslo: 1100305/1/271018/2013, zo dňa 05.06.2013, číslo: 1100305/1/271022/2013 a zo dňa 05.06.2013 číslo: 1100305/1/271028/2013 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/57/2013-50 zo dňa 23. októbra 2015 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý 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 nepriznáva.

Odôvodnenie

Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/271018/2013, č. 1100305/1/271022/2013 a č. 1100305/1/271028/2013, všetky zo dňa 05.06.2013, ktorými boli potvrdené prvostupňové rozhodnutia správcu dane - Daňového úradu Prešov č. 9712402/5/836254/2013/Bru, č. 9712402/5/836569/2013/Bru a č. 9712402/5/836740/2013/Bru, všetky zo dňa 04.03.2013. Uvedenými rozhodnutiami správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie október 2005 v sume 13 256,98 Eur, rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2005 v sume 13 408,35 Eur a rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 29 214,63 Eur platiteľovi dane LIVONEC, s.r.o., Poprad (žalobcovi), pretože žalobca ako platiteľ dane porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tým, že si odpočítal daň z tovarov a služieb, pričom nebolo preukázané dodanie tovarov a služieb, a teda ani vznik daňovej povinnosti vo vzťahu k faktúram od spoločností MVM - Slovakia, s.r.o., Bratislava a Agentúre Advertising, s.r.o., Bratislava.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že námietky žalobcu týkajúce sa procesnoprávnej aj hmotnoprávnej povahy, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodné.

K námietke žalobcu týkajúcej sa opakovanej daňovej kontroly krajský súd poukázal na to, že takýto postup umožňovalo správcovi dane ustanovenie § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, a to na podnet Daňového riaditeľstva SR. Pokiaľ Daňové riaditeľstvo SR ako odvolací orgán zrušilo dodatočné platobné výmery za predmetné zdaňovacie obdobia, vec vrátilo nielen na rozhodnutie, ale v prvom rade na ďalšie konanie (§ 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.) V odôvodnení rozhodnutí o odvolaniach odvolací orgán uviedol právny názor, v čom má spočívať ďalšie konanie a týmto právnym názorom bol správca dane viazaný. Názor 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, vyhodnotil krajský súd ako nesprávny. 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 (III. ÚS 24/2010-57) 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.

Námietku, smerujúcu k nedostatku právomoci správcu dane vydať rozhodnutie považoval krajský súd za neopodstatnenú. Právomoc daňového úradu ako správcu dane vydávať rozhodnutia vyplýva zo zákona 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Námietku 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, považoval krajský súd za nedôvodnú. Správca dane vyruboval daň za zdaňovacie obdobia október, november a december 2005. Daň za zdaňovacie obdobie október 2005 a november 2005 podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. mohol správca dane vyrubiť do konca roka 2010. Daň za zdaňovacie obdobie december 2005 mohol správca dane vyrubiť do konca roka 2011. Keďže pred uplynutím tejto lehoty bol vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (doručení 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. doručení protokolu podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., a preto ďalšia 5 ročná lehota uplynula 31.12.2013.

Ani tvrdenie 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 vyrozumenia o úkone smerujúcom k vyrubeniu dane, nie je podľa názoru krajského súdu správne. 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. 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, posúdil krajský súd ako nedôvodné. Správne orgány popísali dostatočným spôsobom zistený skutkový stav, vykonali rozsiahle dokazovanie a náležite ho vyhodnotili. Správne vyhodnotili aj porušenie právnych predpisov zo strany žalobcu.

Správca dane po vykonaní rozsiahleho dokazovania konštatoval, že nebolo preukázané, že služby uskutočnila spoločnosť Agentúra Advertising, s. r. o. Správca dane trikrát vyzval daňový subjekt na predloženie dôkazov, preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu na základe dodávateľských faktúr o tejto spoločnosti. Súčasťou dodávateľských faktúr zo dňa 18.10.2005, 21.10.2005 a 25.10.2005 nie sú prílohy, ktoré by preukazovali skutočnú výrobu, prípadne rozvoz brožúr, katalógov a letákov. Ani pri jednej z dodávateľských faktúr sa nenachádzala cenová ponuka. Mgr. Y. pri svojom písomnom vyjadrení k výzve správcu dane okrem iného uviedol, že letáky boli distribuované na pobočke internou poštou spoločnosti LIVONEC, s.r.o. Týmto vyjadrením vlastne potvrdil, že spoločnosť Agentúra Advertising, s.r.o., nevykonala odplatný rozvoz letákov tak, ako to deklarovala na predmetnej faktúre. Na základe výzvy daňový subjekt dňa 6.10.2008 predložil správcovi dane vzorku reklamnej brožúry „LIVONEC servis požiarnej a záchranárskej techniky“ z roku 1997 s písomným vyjadrením, že materiál z roku 2005 sa minul. Vzorku reklamného katalógu „LIVONEC“, ktorý neobsahoval žiadne údaje o tom, kým a kedy bol vytlačený, avšak na druhej strane tohto reklamného katalógu je uvedený vývoj obratu spoločnosti LIVONEC s.r.o. v miliónoch Sk za rok 1990 až 2005, čo svedčí o tom, že tento reklamný katalóg nemohol byť vyrobený v roku 2005, pretože obsahuje ekonomické údaje spoločnosti aj za rok 2005, teda za obdobie, za ktoré mohla mať spoločnosť údaje až v roku 2006 a vzorku letáku „Tlakové skúšky požiarnych hadíc“, na ktorých je uvedených iba 15 pobočiek spoločnosti LIVONEC, s.r.o., z čoho vyplýva, že nemôže byť z dodávky v roku 2005, pretože v roku 2005 mala spoločnosť 20 pobočiek. Správca dane na základe vykonaného dokazovania správne konštatoval, že daňový subjekt nevedel preukázať uskutočnenie dodávok služieb a tým ani vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu Agentúra Advertising, s.r.o., a preto platiteľovi nevznikol nárok na odpočítanie dane. Keďže ide o skutočnosti, ktoré sú súčasťou daňového priznania, dôkazné bremeno je podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. na daňovom subjekte. Žalovaný vyhodnotil aj námietku žalobcu, v ktorom poukazuje na svedeckú výpoveď W. W., konateľa spoločnosti Agentúra Advertising, s.r.o. Správca dane aj žalovaný konštatoval, že výpoveď tohto konateľa, ktorý prehlásil, že všetky obchodno-právne vzťahy, ktoré realizoval so spoločnosťou LIVONEC, s.r.o., sa uskutočnili v súlade s právnymi predpismi Slovenskej republiky. V prehláseniach tohto konateľa overených notárom sa uvádza, že na základe zmluvných vzťahov uzavretých medzi žalobcom a spoločnosťou Agentúra Advertising, s.r.o. boli tovary riadne dodané, služby riadne vykonané, avšak bez akejkoľvek konkretizácie a taktiež bolo konštatované, že spoločnosť LIVONEC, s.r.o. riadne vyplatila dohodnutú odplatu. Táto výpoveď sama o sebe, s prihliadnutím na jej obsah a ani v spojitosti s predloženými dokladmi, nepreukazuje, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúrach. Javí sa ako nepochopiteľné, že konateľ spoločnosti Agentúra Advertising, s.r.o. W. W. nespocoľpracoval s miestne príslušným správcom dane, útvary Policajného zboru v Bratislave a v Piešťanoch ho nedokázali predviesť správcovi, ale spoločnosti LIVONEC, s.r.o., predložil 3 ks prehlásení overených notárom.

Správca dane dožiadaním zo dňa 30.03.2007 požiadal miestne príslušný Daňový úrad Bratislava IV. o preverenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov spoločnosťou MVM - Slovakia, s.r.o. Bratislava, so žalobcom. Daňový úrad Bratislava IV v odpovedi na dožiadanie zo dňa 28.05.2007 okrem iného uviedol, že vykonal miestne zisťovanie za účelom preverenia sídla spoločnosti MVM - Slovakia, s.r.o. Na adrese G., Bratislava sa nachádza obytný panelový dom, na vchode č. 27 nie sú uvedené mená štatutárov ani obchodné meno spoločnosti MVM - Slovakia, s.r.o., nenachádza sa tam ani poštová schránka tejto spoločnosti. Správca dane predvolal konateľa spoločnosti na Daňový úrad Bratislava IV, ale predvolanie nebolo prevzaté. Daňový úrad Poprad za účelom preverenia ekonomických aktivít spoločnosti MVM - Slovakia, s.r.o., pre spoločnosť LIVONEC, s.r.o., Poprad, o preverenie účtovných a daňových dokladov spoločnosti MVM - Slovakia s.r.o., zaslal dňa 02.08.2007 výzvu na podanie písomnej svedeckej výpovede V. W., ktorý sa stal konateľom až dňa 14.03.2007, pričom výzva sa vrátila na daňový úrad neprevzatá. Zdaniteľné obchody boli uskutočňované v čase, kedy bol konateľom spoločnosti W. W. (11.01.2005 až 14.03.2007), ktorý nespocoľpracoval s miestne príslušným správcom

dane, ale spoločnosti LIVONEC, s.r.o., predložil 3 ks prehlásení overených notárom o tom, že všetky obchodno-právne vzťahy, ktoré realizoval so spoločnosťou LIVONEC, s.r.o., sa uskutočnili v súlade s právnymi predpismi Slovenskej republiky. Ani svedkovia W. Y. a Ing. W. W. nepredložili žiadne dôkazy preukazujúce dodanie služieb od spoločnosti MVM - Slovakia, s.r.o. Správca dane na základe vykonaného dokazovania konštatoval, že daňový subjekt nevedel preukázať uskutočnenie dodávok služieb, a tým ani vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu MVM - Slovakia, s.r.o. a preto platiteľovi nevznikol nárok na odpočítanie dane.

Správca dane dožiadaním zo dňa 02.04.2007 požiadal miestne príslušný Daňový úrad Bratislava VI. o preverenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov spoločnosťou Agentúra Advertising, s.r.o., X., Bratislava. Ten v odpovedi na dožiadanie okrem iného uviedol, že spoločnosť Agentúra Advertising, s.r.o. sa na adrese sídla spoločnosti nenachádza. Konateľ spoločnosti, ktorá vlastní a prenajíma kancelárske priestory v budove na X., Bratislava nemá u nich prenajaté žiadne priestory a nikdy sa tu nenachádzala. Pretože spoločnosť Agentúra Advertising, s.r.o. so správcom dane nekomunikovala, nepreberala písomnosti (poštové zásielky sa vracajú s poznámkou adresát neznámy), správca dane predvolal konateľa spoločnosti L. Q. na Daňový úrad Bratislava VI. Písomnosť sa vrátila neprevzatá s poznámkou adresát neznámy. Po preverení trvalého pobytu konateľa v Registri obyvateľov SR správca dane zistil, že L. Q. je prihlásený v X. od 05.12.2006 len v obci, ide teda o bezdomovca.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ako hmotnoprávna norma presne stanovuje, za akých podmienok je možné uplatniť právo na odpočítanie dane. Všetky podmienky stanovené v zákone musia byť splnené, teda aj podmienka preukázateľnosti, t. j. že platiteľ musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. K tejto požiadavke, teda požiadavke preukázateľnosti, smerovalo aj dokazovanie správcu dane vykonávané v rozsahu § 29 zákona č. 511/1992 Zb. s cieľom čo najpresnejšie zistiť skutkový stav, zistiť a preveriť právo na odpočítanie dane.

Správca dane vo výzve na predloženie dôkazov podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 vyzval žalobcu na predloženie presne špecifikovaných dôkazov, na základe ktorých by bolo možné preukázať, či došlo k uskutočneniu fakturovaných dodávok služieb od spoločnosti Agentúra Advertising, s.r.o., Bratislava a MVM - Slovakia, s.r.o., Bratislava, a tým aj k preukázaniu práva na odpočítanie dane. K preukázaniu tohto práva zo strany daňového subjektu však nedošlo.

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 v odôvodnení napadnutého rozsudku ďalej uviedol, že podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svoje voľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, kde je správca povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním

vyhľadávacím.

V tejto súvislosti 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 dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

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 sp. zn. 1S/86/2009-86 zo dňa 22.06.2010 (Krajského súdu Prešov), 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 a 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. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca nebol v konaní úspešný a žalovaný nemá zo zákona právo na náhradu trov konania, preto krajský súd účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia. Namietal, že 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.

Opakovane uviedol, tak ako to tvrdil už v žalobe, že zaniklo právo vyrubiť daň, keďže protokol o daňovej kontrole č.717/320/63-69863/07/Švi zo dňa 17.12.2007 mu bol doručený dňa 20.12.2007, kedy bol zároveň o tomto úkone vyrozumieť. Nová 5-ročná lehota začala teda podľa názoru žalobcu plynúť odo dňa 31.12.2007 a uplynula dňa 31.12.2012. Vzhľadom na to, že správca dane vyrubil rozdiel dane až dňa 04.03.2013 (v odvolaní je uvedený dátum vydania rozhodnutí žalovaného 05.06.2013), t. j. po uplynutí práva na vyrubenie (31.12.2012), je vyrubenie dane podľa názoru žalobcu 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.

Žalobca tiež 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 vyčerpал 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. daňové orgány mali vierohodne vyvrátiť inými dôkazmi, prečo listinné dôkazy, predložené žalobcom nezodpovedajú skutočnostiam v nich uvedených. Aj z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky možno vyvodiť, že dôkazné bremeno (opätovne) zaťažuje daňový subjekt len v prípade, ak správca dane preukázateľne sponchybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov dovtedy predložených daňovým subjektom.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že správca dane ako aj žalovaný sa tejto veci dostatočne venovali vo svojich rozhodnutiach a na týchto záveroch aj naďalej trvajú. Navrhol, aby najvyšší 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 mylí 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 daňového poriadku.

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 aj všetkých vyjadrení a prednesov v tejto právnej veci. Žiadal najvyšší súd, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Dňom 1.6.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP). V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, § 250ja ods. 2 O.s.p.) s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol oznámený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu, ako aj internetovej stránke najvyššieho súdu.

Ustanovenie § 165 daňového poriadku obsahuje prechodné ustanovenia. Podľa nich sa síce daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov (odsek 2), ale právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované (odsek 1).

Správne vychádzali tak daňové orgány ako aj krajský súd z uvedenej právnej úpravy, z ktorej vyplýva, že otázku nemožnosti vyrubiť daň a ani rozdiel dane ako aj s tým súvisiaci úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane bolo v danej veci potrebné posúdiť podľa právnej úpravy, obsiahnutej v zákone o správe daní a poplatkov (č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej zákonnej úpravy (až) deň prerokovania protokolu je dňom jeho doručenia (§ 15, ods. 12, tretia veta).

Predmetom súdneho odvolacieho konania bolo preverenie zákonnosti 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 najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, 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 správcu dane preveruje základ dane alebo ine 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, 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 vporiadali 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 a 2 O.s.p. potvrdil. Námietky v odvolaní boli opakovane uvádzané, s ktorými sa ako s námietkami žaloby náležite vporiadal v napadnutom rozsudku krajský súd. Najvyšší súd preto dôvody krajského súdu nebude opakovať, len na ne s poukazom na § 219 ods. 2 O.s.p. odkazuje.

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.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.