

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/25/2018  
Identifikačné číslo spisu: 6016200898  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200898.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Gatiaľ, s miestom podnikania Orgovánová 10, Zvolen, IČO: 33 281 131, zastúpeného JUDr. Máriou Kuttnerovou, advokátkou so sídlom J. Kozačeka 2003/40, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného z 20. júna 2016 č. 103372228/2016, 103372192/2016, 103372028/2016 a 103372301/2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/111/2016-41 z 20. júla 2017 v znení opravného uznesenia č. k. 24S/111/2016-73 zo dňa 12. marca 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 24S/111/2016-41 z 20. júla 2017 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného:

- č. 103372301/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102686146/2016 z 8. marca 2016, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 8 712,16 Eur, nepriznal nadmerný odpočet v sume 8 054,73 Eur a vyrubil daň v sume 657,43 Eur.

- č. 103372028/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102686343/2016 z 8. marca 2016, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 9 845,14 Eur, nadmerný odpočet nepriznal vo výške 8 130,05 Eur a daň vyrubil vo výške 1 715,09 Eur.

- č. 103372192/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102686656/2016 z 8. marca 2016, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 v sume nadmerného odpočtu 8 567,95 Eur, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 zo sumy 10 918,88 Eur na

sumu 2 350,93 Eur.

- č. 103372228/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102686972/2016 z 8. marca 2016, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 8 623,74 Eur, nadmerný odpočet nepriznal v sume 6 415,54 Eur a vyrubil daň v sume 2 206,20 Eur.

2. Krajský súd poukázal na to, že rozsudkami č. k. 24S/48/2013-33 zo dňa 16.08.2013 a č. k. 24S/149/2012-38 zo dňa 21.06.2013 Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil skoršie rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia správneho orgánu vydané v prejednávanej veci a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd k námietke žalobcu, že zaniklo zákonné právo správcu dane vyrubiť daň uviedol, že pre vyvodenie záveru o nezákonnosti rozhodnutí správcu dane v dôsledku zániku práva na vyrubenie dane nestačí len odkaz žalobcu na zákonné ustanovenia právnych predpisov (v tomto prípade § 45 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov - ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ a § 69 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov - ďalej len „Daňový poriadok“) s tvrdením, že uplynula prekluzívna lehota piatich rokov, bez toho, aby žalobca v žalobe uviedol všetky právne rozhodné skutočnosti pre posúdenie plynutia zákonnej lehoty na vyrubenie dane. Krajský súd nepovažoval námietku žalobcu za konkrétnu aj vzhľadom na to, že žalobcom citované ustanovenia upravujú otázku zániku práva vyrubiť daň, dĺžku a plynutie lehôt rozdielne, pričom na počítanie začiatku, konca i predĺženie plynutia zákonom stanovených lehôt sú podľa citovaných ustanovení rozhodné rôzne, resp. odlišné právne skutočnosti, resp. úkony.

4. Ďalej uviedol, že až z vyjadrenia žalobcu k vyjadreniu žalovaného možno zistiť, že žalobca nesúhlasí s tým, že lehota na vyrubenie dane začala plynúť znovu po doručení, t. j. prerokovaní protokolu z daňovej kontroly a tiež, že má za to, že počas súdneho konania nedošlo k spočívaniu lehoty na vyrubenie dane. Argumentácia žalobcu však podľa názoru krajského súdu nemá oporu v právnej norme, ani vo výklade Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktorý sa žalobca odvoláva (rozhodnutia 2Sžf/2/2012, 4Sžf/2/2012, 4Sžf/5/2012 a 2Sžf/58/2011). Záver žalovaného, že správcovi dane v preskúvanom prípade právo vyrubiť daň nezaniklo, je podľa názoru krajského súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

5. S poukazom na § 78 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), podľa ktorého je platiteľ povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie, krajský súd uviedol, že v preskúvanej veci žalobcovi vznikla táto povinnosť za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2009, t.j. za mesiace marec, apríl, júl a október. Protokol z daňovej kontroly spolu s dodatkom bol so žalobcom prerokovaný dňa 31. marca 2011, čo sa podľa § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. považuje za deň doručenia protokolu.

6. Doručenie a prerokovanie protokolu sa v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. podľa názoru krajského súdu považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, v dôsledku čoho začala od konca roka, v ktorom bol žalobca o tomto úkone smerujúcom k vyrubeniu dane vyrozumieť, t. j. od konca roka 2011, plynúť nová päťročná lehota na vyrubenie dane. Dňom 1. januára 2012 bol zrušený zákon č. 511/1992 Zb. a to zákonom č. 563/2009 Z.z. (Daňový poriadok). Podľa § 69 Daňového poriadku (zhodne s predchádzajúcou úpravou) lehota na vyrubenie dane je 5 rokov od konca roka, v ktorom bola povinnosť podať daňové priznanie a podľa odseku 2 tohto ustanovenia, ak bol pred uplynutím lehoty na vyrubenie dane vykonaný úkon, smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynie lehota podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Keďže rozhodnutia správcu dane v spojení s napadnutými rozhodnutiami žalovaného, nadobudli právoplatnosť 14. júla 2016, rozdiel dane bol žalobcovi vyrubený pred uplynutím päťročnej lehoty na vyrubenie dane. Ďalej krajský súd s poukazom na § 246d Občianskeho súdneho poriadku uviedol, že lehota na zánik práva vyrubiť daň neplynula počas súdnych konaní, ktoré prebehli v

preskúmaných veciach na základe žalôb žalobcu podaných v decembri 2012.

7. Krajský súd tiež uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutiach, na ktoré poukázal žalobca vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe, podal výklad k pojmu „úkon smerujúci k vyrubeniu dane“ v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v skutkovo odlišných veciach ako sú veci preskúmané v tomto konaní. Je v súlade s týmto výkladom, že keďže rozhodnou právnou skutočnosťou na to, aby plynula nová lehota na vyrubenie dane, je úkon smerujúci k vyrubeniu dane, logicky musí ísť o úkon týkajúci sa určitej konkrétnej daňovej povinnosti daňovníka. Preto nová lehota plynie len vo vzťahu k dani, ktorá je predmetom úkonu smerujúcemu k vyrubeniu dane. Pokiaľ týmto úkonom je protokol z daňovej kontroly, nová lehota plynie len pre daň alebo rozdiel dane, ktorá bola daňovou kontrolou zistená. Preto ak na základe protokolu z daňovej kontroly bola daň vyrubená, plynutie novej lehoty bolo ukončené rozhodnutím o vyrubení dane. Keďže v prejednávanej veci boli rozhodnutia, ktorými bola daň vyrubená, zrušené súdom, hľadá sa na ne, akoby neboli vydané. Zrušením predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane a žalovaného sa daňové konanie vrátilo do štádia pred vydaním prvostupňových rozhodnutí, teda do vyrubovacieho konania, ktoré začalo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd poukázal na ustanovenie § 165 ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že právne účinky Protokolu z daňovej kontroly ukončenej podľa zákona č. 511/1992 Zb. a jeho doručenia žalobcovi zostali zachované.

8. Krajský súd nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu týkajúce sa nedostatku odôvodnení napadnutých rozhodnutí, nakoľko z rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov je úplne zrejmé, aké úkony správca dane vo veci vykonal po zrušení predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane a žalovaného rozsudkami súdu. Z podrobného opisu postupu správcu dane a úkonov žalobcu je tiež zrejmé, že správca dane postupoval v konaní v súčinnosti so žalobcom. Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného obsahujú všetky zákonom predpísané náležitosti, tak ako to ustanovuje § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Je z nich zrejmé, na ktorých skutočnostiach boli rozhodnutia založené, že tomu tak bolo na základe zistení z daňovej kontroly a na základe zistení z dokazovania vykonaného počas vyrubovacieho konania.

9. Námietku nesprávnej aplikácie Daňového poriadku krajský súd vyhodnotil ako nemajúcu oporu v tomto právnom predpise. Podľa názoru krajského súdu na to, aby bolo možné postupovať podľa zrušeného procesného predpisu, musí platný procesný predpis v intertemporálnom ustanovení ponechať účinnosť zrušeného predpisu pre presne stanovené prípady. V čase vydania rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici (č. k. 24S/48/2013-33 zo 16. augusta 2013 a č. k. 24S/149/2012-38 z 21. júna 2013), ktorými boli právoplatné rozhodnutia žalovaného i správcu dane zrušené, t.j. v čase vrátenia veci do štádia vyrubovacieho konania Daňový poriadok neobsahoval prechodné ustanovenie, podľa ktorého by bolo možné v prejednávaných prípadoch postupovať podľa zrušeného predpisu. Naopak, od 30. decembra 2012 platí, že daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb., čo je prípad prejednávaných vecí, sa dokončia podľa Daňového poriadku. Zároveň od 30. decembra 2012 sa nepoužije pôvodné prechodné ustanovenie uvedené v § 165 ods. 2, prvá veta, podľa ktorého sa konanie začaté a právoplatne neskončené pred účinnosťou tohto zákona dokončí podľa predchádzajúceho predpisu.

10. Ďalej krajský súd uviedol, že ustanovenie § 165 ods. 4 Daňového poriadku sa na preskúmané veci nevzťahuje, vzhľadom na to, že v tomto prípade bola daňová kontrola ukončená ešte v roku 2011, t. j. za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.

11. K námietke žalobcu o nezákonnosti rozhodnutí správcu dane z dôvodu, že žalovaný nesprávne právne posúdil zrušujúce rozsudky Krajského súdu v Banskej Bystrici, keď sa domnieval, že môže pokračovať vo vyrubovacom konaní, krajský súd uviedol, že zrušením právoplatných rozhodnutí žalovaného a súčasne aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane sa na takéto rozhodnutia pozerá, ako keby neboli vôbec vydané, pričom predmetné konania sa vrátili do štádia pred ich vydaním. S poukazom na § 68 ods. 1 vetu prvú Daňového poriadku uviedol, že každé začaté vyrubovacie konanie musí byť ukončené rozhodnutím. Správca dane viazaný právnym názorom krajského súdu vysloveným vo vyššie

uvedených rozsudkoch (§ 250j ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku) odstránil súdom vytýkané vady a vo veci rozhodol.

12. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, že prvostupňové rozhodnutia vydal vecne nepríslušný prvostupňový orgán z dôvodu jeho chýbajúcej právnej subjektivity. Správny orgán je oprávnený rozhodovať vo veciach, v ktorých mu je daná právomoc zákonom, pričom je nepodstatné, či zákon zveril túto právomoc orgánu verejnej správy, ktorý má zákonom danú právnu subjektivitu alebo ju nemá. Zákonná konštrukcia ani neumožňuje, aby organizačná zložka ako súčasť správneho orgánu rozhodovala ako samostatný správny orgán. Podstatné však podľa krajského súdu je, že žalobná námietka, podľa ktorej prvostupňové rozhodnutie vydala organizačná zložka správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica, a to pobočka Zvolen, nemá oporu v obsahu preskúmaných rozhodnutí. Prvostupňové rozhodnutia sú na hlavičkovom papieri organizačnej zložky Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen. Samotné rozhodnutie ale je označené nadpisom „Rozhodnutie“ a za nadpisom v súlade s § 63 ods. 3 Daňového poriadku pokračuje záhlavie rozhodnutia označením orgánu, ktorý rozhodnutie vydal textom „Daňový úrad Banská Bystrica na základe zákona č. 330/2011 Z. z. .... vydáva rozhodnutie:“, ďalej pokračuje výrok „Daňový úrad Banská Bystrica podľa § 68 ods. 5 a 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov určuje platiteľovi dane z pridanej hodnoty. ....“. Rozhodnutia sú opatrené úradnou okrúhlou pečiatkou Daňového úradu Banská Bystrica so štátnym znakom. Z uvedeného je zrejmé, že prvostupňové rozhodnutia vydal správca dane Daňový úrad Banská Bystrica, preto nemohli obstať námietky týkajúce sa nedostatku vecnej príslušnosti správcu dane.

13. Krajský súd k námietke žalobcu, že prvostupňové rozhodnutia neobsahujú údaje o tom, že osoba ktorá prvostupňové rozhodnutia podpísala, bola tak oprávnená urobiť a neobsahujú ako prílohu poverenie na takéto podpisovanie, uviedol, že nemajú oporu v § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Tiež poznamenal, že žalobca v žalobách netvrdil, že prvostupňové rozhodnutia nepodpísala oprávnená osoba.

14. Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, t. j. z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku. Žalobca navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že mu prizná náhradu trov kasačného konania.

15. V podanej kasačnej sťažnosti namietal, že mu nebolo zo strany krajského súdu doručené žiadne rozhodnutie, z ktorého by bolo zrejmé, z akého zákonného dôvodu správny súd rozhodol spoločne o štyroch samostatných žalobných návrhoch žalobcu v jednom konaní a jedným rozhodnutím.

16. Ďalej žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie nie je podpísané predsedníčkou senátu JUDr. Janou Novotnou a to z dôvodu jej práceneschopnosti, pričom podľa žalobcu správny súd nedodrжал procesný postup podľa § 141 Správneho súdneho poriadku.

17. K plynutiu prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane uviedol, že daňový orgán je povinný na uplynutie prekluzívnej lehoty prihliadať sám - z úradnej povinnosti, bez ohľadu na to či ju daňový subjekt namietne alebo nie. Sťažovateľ preto namietal konštatovanie správneho súdu, že námietku žalobcu o zániku práva správcu dane vyrubiť daň považuje za nekonkrétnu, nakoľko svoju argumentáciu krajskému súdu aj žalobcovi poskytol.

18. Po predložení právnej argumentácie žalovaného v jeho vyjadrení, sťažovateľ oponoval právnou argumentáciou v tom znení, že lehota za daňový rok 2008 uplynula k 31. decembru 2009 a za daňový rok 2009 k 31. decembru 2010 - to znamená, že dňom nasledujúcim po týchto dátumoch, začína plynúť päťročná prekluzívna lehota. V prípade daňového roka 2008 táto lehota uplynula dňom 31. decembra 2014 a daňového roka 2009 dňom 31. decembra 2015. Žalovaný podporil v napadnutom rozhodnutí svoj

postup s odvolaním a poukazom na § 246 O. s. p., čo žalobca namietal ako zmätočné, nakoľko uvedené ustanovenie neupravovalo tzv. spočívanie lehoty, ale upravovalo príslušnosť súdov.

19. Podľa žalobcu znenie ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku síce upravuje možnosť daňové konanie prerušiť, v takom prípade lehoty podľa tohto zákona neplynú, ale uvedené oprávnenie správcovi dane neprináleží v tých prípadoch, kedy sa daňový subjekt - v tomto prípade žalobca, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňového orgánu postupom podľa § 2501 až 250s O. s. p., teda v zmysle uvedeného k spočívaniu lehoty počas súdneho konania nedošlo, čo žalobca namietal.

20. Žalovaný, pri opísanom posúdení skutkového stavu vo veci a výklade príslušných zákonných ustanovení, nevzal podľa jeho názoru do úvahy skutočnosť, že Krajský súd v Banskej Bystrici svojimi rozhodnutiami zrušil aj príslušné platobné výmery. Predmetný Protokol a jeho Dodatok č. 1, teda už boli podkladom na vydanie rozhodnutia o vyrubení dane, preto podľa jeho názoru tento úkon už dôvodom na vyrubenie dane bol a svoj cieľ naplnil (sťažovateľ pritom opäť poukázal na závery prijaté v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2012).

21. Ďalej sťažovateľ dôvodil, že sa krajský súd bez zákonného odôvodnenia v celom rozsahu stotožnil s výkladom a právnou argumentáciou žalovaného. V napadnutom rozsudku absentuje zdôvodnenie, z akého právneho dôvodu je právna argumentácia žalobcu nesprávna. Právo na súdnu ochranu vyplýva z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky č. 536/06, v zmysle ktorého riadne odôvodnenie rozhodnutia ako súčasť základného práva na právnu ochranu vyžaduje, aby sa konajúci orgán jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné.

22. K odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe uviedol, že vychádzal aj zo záverov v kauzálne príbuznej - teda nie totožnej veci, uvedených v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2012, vyslovenom v súvisiacich rozhodnutiach sp. zn. 4Sžf/2/2012, sp. zn. 4Sžf/5/2012 z 26. júna 2012 a sp. zn. 2Sžf/58/2011 z 22. augusta 2012, pričom poukazoval na skutočnosť, že Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil právny názor, podľa ktorého nemožno Protokol z daňovej kontroly použiť opakovane, keďže už bol podkladom na vydanie rozhodnutí o vyrubení dane, takže tento úkon už dôvodom na vyrubenie dane bol a svoj cieľ naplnil. Žalobca nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu a uplatnením znenia § 165 ods. 1 Daňového poriadku v tom zmysle, že právne úkony a ich účinky pri správe daní zostávajú v tomto prípade zachované.

23. Žalobca trval na tom, že keď Krajský súd v Banskej Bystrici žalobám vyhovel, premietol to do záväznej výrokovej časti rozhodnutí spôsobom, že napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil (a to vrátane príslušných platobných výmerov) a vec vrátil daňovému orgánu na ďalšie konanie. Podľa názoru sťažovateľa v intenciách tohto rozhodnutia, daňový orgán nemohol a nebol oprávnený pokračovať ďalej vo vyrubovanom konaní. Pre tento postup sa podľa sťažovateľa žalovaný svojvoľne rozhodol, bez právneho dôvodu.

24. Žalobca tiež namietal nesprávny výklad výrokovej časti uvedených rozhodnutí žalovaným, kedy žalovaný spojenie „ďalšie konanie“ uplatniac extenzívny výklad, pochopil v zmysle „ďalšie nasledujúce konanie“. Uviedol, že daňové orgány sú oprávnené postupovať iba v rámci zákona a môžu vykonávať iba úkony, na ktoré ich príslušný právny predpis oprávňuje.

25. Podľa názoru žalobcu bol žalovaný oprávnený iba vykonať nanovo celý kontrolný proces - teda začať nové daňové kontroly, nakoľko Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil napadnuté rozhodnutia a vrátil vec daňovému orgánu na ďalšie konanie z titulu nezákonnosti konania daňových orgánov a na tomto podklade vydaných rozhodnutí.

26. K použitiu procesných predpisov pôvodne účinného zákona č. 511/1992 Zb., resp. neskôr účinného Daňového poriadku žalobca namietal, že prvostupňový daňový orgán sa pri vydaní rozhodnutia spravoval ustanoveniami procesnej normy - Daňového poriadku s odvolaním sa na jeho prechodné

ustanovenie § 165b ods. 1. Ak teda správca dane pokračoval v začatom vyrubovacom konaní, nemohol vydať odvolaním napadnuté rozhodnutie, uplatniac postup podľa Daňového poriadku s odvolaním sa na znenie § 165b ods. 1, účinné od 30. decembra 2012, cit.: „Daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných a finančných orgánov 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.“ Keďže toto ustanovenie v uvedenom rozhodnom období nebolo ešte účinné, príslušným právnym predpisom určujúcim postup správcu dane bol zákon č. 511/1992 Zb.

27. Sťažovateľ namietal, že okrem toho, že prechodné ustanovenie, ktoré správca dane uplatnil pre postup na vydanie rozhodnutia, nebolo účinné, správca dane vec nesprávne právne posúdil, keďže vyrubovacie konanie, ktoré bolo Krajským súdom v Banskej Bystrici označené ako nezákonné, bolo ukončené pred 30. decembrom 2012. Správca dane nemohol zákonným spôsobom pokračovať vo vyrubovacom konaní zaťaženým vadou nezákonnosti, nakoľko z nezákonnosti nemôže vzniknúť právo.

28. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku) postupom podľa § 492 ods. 1 Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Vo veci rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

30. Najvyšší súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu ako aj žalovaného zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január až apríl, jún až december roku 2009. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 685/320/15316/2011/Tre z 15. marca 2011, ktorý obsahuje popis všetkých vykonaných zisťovaní a dôkazov v členení podľa jednotlivých mesiacov kontrolovaného zdaňovacieho obdobia roku 2009. V protokole správca dane konštatoval, že daňovou kontrolou bolo zistené porušenie § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Protokol bol zaslaný na vyjadrenie žalobcovi, ktorý sa k nemu v zákonnej lehote vyjadril a následne dňa 30. marca 2011 správca dane vyhotovil Dodatok č. 1 k predmetnému protokolu. Uvedený protokol a Dodatok č. 1 k protokolu bol so žalobcom prerokovaný dňa 31. marca 2011, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 685/320/19223/2011/Tre z 31. marca 2011.

31. Pôvodne vydané platobné výmery za zdaňovacie obdobia marec, apríl, júl a október roka 2009 žalovaný potvrdil rozhodnutiami, ktoré po podaní žalôb žalobcom Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (rozsudkom č. k. 24S/48/2013-33 zo 16. augusta 2013 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020501/1/1160625/2012/4915 z 20. septembra 2012 v spojení s dodatočným platobným výmerom správcu dane č. 9614301/5/338721/2012 z 11. mája 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia október 2009 a rozsudkom č. k. 24S/149/2012-38 z 21. júna 2013 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020501/1/1160399/2012/4915 z 11. septembra 2012 v spojení s dodatočným platobným výmerom správcu dane č. 9614301/5/327503/2012 z 11. mája 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia marec 2009, rozhodnutie žalovaného č. 1020501/1/1160472/2012/4915 z 11. septembra 2012 v spojení s dodatočným platobným výmerom správcu dane č. 9614301/5/329882/2012 z 11. mája 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia apríl 2009 a rozhodnutie žalovaného č. 1020501/1/1160524/2012/4915 z 11. septembra 2012 v spojení s dodatočným platobným výmerom správcu dane č. 9614301/5/33487/2012 z 11. mája 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl 2009).

32. Dôvodom zrušovacích rozsudkov bol postup žalovaného, resp. správcu dane, ktorý tým, že neumožnil žalobcovi vyjadriť sa ku skutočnostiam zisťovaným, resp. zisteným vo vyrubovacom konaní a tým, že neumožnil žalobcovi v danom konaní predkladať ďalšie dôkazy, ani nevyzval žalobcu na predloženie alebo označenie ďalších dôkazov, zaťažil konanie takou vadou, ktorá mohla mať za následok

nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

33. Správca dane následne pokračoval vo vyrubovacom konaní, pričom dňa 18. októbra 2013 požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na rozhodnutie vo veci vyrubenia rozdielu DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie, o čom upovedomil žalobcu podaním z 21. októbra 2013. Žalovaný listom zo 7. novembra 2013 správcovi dane oznámil, že predlžuje lehotu na rozhodnutie vo vyrubovacom konaní o 240 dní. V ďalšom konaní žalovaný odstránil vyššie vytýkané vady konania a doplnil dokazovanie požadovaným spôsobom za súčinnosti so žalobcom, ktorý však ostal pasívnym. Správca dane vyzval žalobcu podaním z 29. októbra 2013, ktoré mu bolo doručené dňa 25. novembra 2013, na predloženie dôkazov preukazujúcich vývoz a prepravu tovaru (drevnej hmoty) do iného členského štátu (Maďarska) za obdobie január až apríl 2009 a jún až október 2009 v stanovenej lehote. Žalobca v stanovenej lehote dôkazy nepredložil a k správcovi dane sa nedostavil, o čom bol spísaný úradný záznam z 11. decembra 2013. Následne správca dane opakovane zaslal žalobcovi výzvu z 31. januára 2014, ktorá mu bola doručená dňa 25. februára 2014, na predloženie dôkazov v stanovenej lehote. Žalobca aj napriek tejto opakovanej výzve správcovi dane žiadne dôkazy nepredložil, o čom správca dane vyhotovil dňa 12. marca 2014 úradný záznam.

34. Dňa 12. marca 2014 žalobca zaslal správcovi dane elektronicky písomné stanovisko k výzve z 31. januára 2014. Správca dane podaním doručeným žalobcovi dňa 8. apríla 2014 predvolal žalobcu na ústne pojednávanie a vyzval ho, aby predložil dôkazy preukazujúce vývoz a prepravu tovaru (drevnej hmoty) do iného členského štátu (do Maďarska), konkrétne za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2009 maďarskému odberateľovi, ktoré žalobca deklaroval ako oslobodené od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v zdaňovacom období január až apríl a jún až október 2009, ako aj dôkazy preukazujúce zmluvné podmienky prepravy, vrátane CMR. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 24. apríla 2014 vyplýva, že žalobca správcovi dane nepredložil žiadne doklady s tým, že tieto predloží do 23. mája 2014. Podľa zápisnice z 23. mája 2014 žalobca správcovi dane predložil len „Čestné vyhlásenie maďarského občana Károla Váradyho o obchodovaní so žalobcom“. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 3. júna 2014 vyplýva, že žalobca žiadne ďalšie dôkazy nepredložil.

35. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 15. februára 2016 vyplýva, že správca dane podrobne oboznámil žalobcu s výsledkami predmetných medzinárodných dožiadaní, pričom žalobca nepredložil žiadne nové dôkazy. Žalobca sa podaním doručeným správcovi dane 16. februára 2016 písomne vyjadril k zápisnici o ústnom pojednávaní z 15. februára 2016.

36. Následne správca dane vydal dňa 8. marca 2016 rozhodnutia, ktorými určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty, nepriznal nadmerný odpočet a vyrubil daň. Predmetné rozhodnutia, špecifikované v bode 1 tohto rozsudku žalovaný potvrdil preskúmanými rozhodnutiami.

37. Podľa § 2 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

38. Podľa § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

40. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31. decembra 2011, daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

41. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31. decembra 2011, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. 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). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

41. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určaniu a vyrubeniu dane.

42. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

43. Podľa § 68 ods. 4 písm. a) Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane.

44. Podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

45. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

46. Podľa § 165 ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

47. Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

48. Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom od 30.12.2012, 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 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.

49. Podľa § 165b ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

50. Od 1. januára 2012 nadobudol účinnosť Daňový poriadok. Podľa prechodného ustanovenia § 165 ods. 2 tohto zákona, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (podľa zákona č. 511/1992 Zb.).

51. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

52. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

53. Predmetom kasačného konania je rozsudok krajského súdu, ktorým súd zamietol podané žaloby, ktoré boli prejednávané krajským súdom v rámci spojeného konania, kde žalobca žiadal zrušenie napadnutých rozhodnutí daňových orgánov, špecifikovaných v bode 1 tohto rozsudku, kde pre porušenie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. bola žalobcovi dodatočne vyrubená daň z pridanej hodnoty.

54. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd náležitým a vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami žalobcu, ktoré sú v podstate totožné s kasačnými námietkami. V tomto smere kasačný súd poukazuje na skutkové a právne argumenty a závery krajského súdu, s ktorými sa stotožňuje, a preto nebude opakovať pre účastníkov konania známe skutočnosti. Pre doplnenie uvádza nasledovné dôvody.

55. Podľa názoru kasačného súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca

dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, aj v rámci medzinárodných dožiadaní a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

56. Sťažovateľ namietal uplynutie prekluzívnej lehoty na dodatočné vyrubenie dane, pričom poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2012 (ako aj na súvisiace rozhodnutia (sp. zn. 4Sžf/2/2012, sp. zn. 4Sžf/5/2012 z 26. júna 2012 a sp. zn. 2Sžf/58/2011 z 22. augusta 2012), z ktorého, cit.:

„Medzi účastníkmi nie je sporné, že daňový subjekt za zdaňovacie obdobie apríl 2001 bol povinný podať daňové priznanie k DPH do 25. mája 2001. V predmetnom prípade päťročná lehota, v ktorej bol správca dane oprávnený vyrubiť DPH za mesiac apríl 2001 mala uplynúť v zmysle § 45 ods. 1 zákona o správe daní 31. decembra 2006. Správca dane pred uplynutím tejto lehoty vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o ktorej bol vyhotovený Protokol č. 631/320/64082/2006/Jz,Ky z 13. novembra 2006, ktorý bol žalobcovi doručený 1. decembra 2006 a podľa jej výsledkov nebol dôvod na vydanie dodatočného platobného výmeru, ale bol vydaný platobný výmer č. 631/230/67944/Rem zo 4. decembra 2006 podľa § 45 ods. 6 písm. a) bod 1. zákona o správe daní, nakoľko sa daň zistená po daňovej kontrole neodlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 28. decembra 2006.

Podľa zistenia odvolacieho súdu vyrubovacie konanie bolo týmto ukončené právoplatným rozhodnutím. Žiadne ďalšie konanie v lehote 5-tich rokov podľa § 45 ods. 1 od konca roka, v ktorom vznikla daňová povinnosť, nezačalo, t. j. právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane zaniklo 31. decembra 2006.

Pokiaľ sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného, že protokol z roku 2006 a jeho doručenie žalobcovi spôsobilo predĺženie lehoty na vyrubenie dane na ďalších 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona o správe daní, t. j. do konca roku 2011, odvolací súd pripomína, že takýto výklad nemá oporu v § 45 ods. 2 zákona o správe daní. Toto ustanovenie totiž predpokladá predĺženie lehoty na vyrubenie dane vykonaním úkonu, ktorý k vyrubeniu dane smeruje v prípade, ak bol do konca lehoty určenej v § 45 ods. 1 vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane.

V prejednávanej veci bola však v tejto lehote daň aj vyrubená v zmysle § 44 ods. 6 písm. a) bod 1. zákona o správe daní, a preto sa protokol č. 631/320/64082/2006/Jz,Ky z 13. novembra 2006 nemohol považovať za úkon smerujúci k vyrubeniu akejkoľvek dane v budúcnosti, keďže na základe tohto úkonu už bola daň vyrubená.

Odvolací súd pripomína, že krajský súd opomenul skutočnosť, že po doručení protokolu (1. decembra 2006) začala plynúť lehota na vyrubenie dane podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní do 15 dní od skončenia daňovej kontroly (§ 15 ods. 3), čo v danom prípade aj nastalo.

Ak bol teda protokol, doručený žalobcovi 1. decembra 2006, úkonom, na základe ktorého bolo vydané rozhodnutie zo 4. decembra 2006, ktoré sa stalo právoplatným 28. decembra 2006, niet rozumného právneho dôvodu, aby bol ten istý protokol súčasne aj úkonom na vyrubenie dane kedykoľvek v budúcnosti, pretože zistenia z neho vyplývajúce sa už stali podkladom pre vydanie rozhodnutia a tým bol jeho zmysel a sledovaný legitímny cieľ, zistenie skutočnosti pre vyrubenie dane, aj naplnený.“

57. Z vyššie uvedeného vyplýva, že v uvedenej prejednávanej veci, na ktorú poukazuje sťažovateľ, nebol podľa zistení vyplývajúcich z Protokolu dôvod na vydanie dodatočného platobného výmeru, ale bol vydaný nový platobný výmer, nakoľko sa daň zistená po daňovej kontrole neodlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. Po vykonaní opakovanej daňovej kontroly za to isté zdaňovacie obdobie bol

prerokovaný nový Protokol, preto potom vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bol vydaný nový platobný výmer, ktorý len potvrdil vecnú správnosť daňového priznania, prebehlo po uplynutí prekluzívnej lehoty piatich rokov.

58. V predmetnej právnej veci, ktorá je predmetom tohto kasačného konania, išlo o vydanie dodatočného platobného výmeru, nakoľko sťažovateľovi nebolo priznané oslobodenie od dane za dodanie drevnej hmoty do iného členského štátu a ním určená daň v daňovom priznaní bola určená v nižšej výške, preto bol dovyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty. Opakované vyrubovacie konanie bolo vykonané z toho dôvodu, že daňové orgány procesne pochybili a preto jeho vykonanie bolo potrebné z dôvodu odstránenia týchto procesných väd. Daňová kontrola sa neopakovala a nebol vydaný nový Protokol, nakoľko správca dane zotrval na zisteniach uvedených v Protokole o daňovej kontrole č. 685/320/15316/2011/Tre z 15. marca 2011 a Dodatku č. 1 k Protokolu z 30. marca 2011.

59. Sťažovateľ namietal, že v prípade postupu podľa § 250l až § 250s O. s. p. neprináleží správcovi dane prerušiť daňové konanie, preto k spočívaniu lehoty počas súdneho konania nedošlo. K uvedenému je potrebné uviesť, že aj na konanie podľa tretej hlavy piatej časti O. s. p. sa vzťahujú všeobecné ustanovenia prvej hlavy piatej časti O. s. p., konkrétne ust. § 246d O. s. p., z ktorého znenia vyplýva, že ak osobitný zákon upravuje lehotu pre zánik práva okrem iného vo veciach daní, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, tieto lehoty počas konania podľa piatej časti O. s. p. neplynú. V tomto smere sa kasačný súd stotožňuje s právnym názorom krajského súdu aj vo vzťahu k počítaniu lehôt podľa zákona č. 511/1992 Zb., ktorý bol účinný v čase začatia plynutia lehôt, preto námietka sťažovateľa o nespočívaní lehôt počas súdneho konania a následného uplynutia lehoty na vyrubenie dane je irelevantná.

60. Ustanovenie § 246d O. s. p. sa v podstate recipovalo do ustanovenia § 71 ods. 1 Správneho súdneho poriadku. Preto tvrdenia sťažovateľa o tom, že za prechádzajúcej procesnej úpravy podľa O. s. p. lehoty na vyrubenie dane v prípade súdneho prieskumu nespočívajú, sú zavádzajúce a právne irelevantné.

61. Sťažovateľ viackrát namietal, že nebolo zrejmé, ktorým úkonom bolo začaté ďalšie vyrubovacie konanie. Je potrebné zdôrazniť, že vyrubovacie konanie nezačalo odznova, ale už začaté konanie pokračovalo po zrušení a vrátení rozhodnutí daňových orgánov krajským súdom z dôvodu už spomínaných procesných pochybení. Daňové orgány viazané právnym názorom krajského súdu za účelom odstránenia väd konania len doplnili vyrubovacie konanie (možnosť žalobcu vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a možnosť predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení) a následne vydali rozhodnutia, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci. Ani samotný Daňový poriadok neobsahuje ustanovenie, od kedy, resp. od vykonania akého konkrétneho úkonu plynie lehota na pokračujúce vyrubovacie konanie v prípade zrušenia a vrátenie rozhodnutí daňových orgánov.

62. K námietke týkajúcej sa správnosti použitia právnej úpravy v zmysle Daňového poriadku kasačný súd poukazuje na prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 30. decembra 2012 - ustanovenie § 165b ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého jasne vyplýva, že daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa Daňového poriadku. Výkladom a contrario je možné konštatovať, že za účinnosti Daňového poriadku nie je možné aplikovať procesnú normu a síce zákon č. 511/1992 Zb. Zároveň predmetnú právnu úvahu podporuje aj ustanovenie § 165b ods. 2 Daňového poriadku, ktoré vylučuje ustanovenie § 165 ods. 2 Daňového poriadku pred bodkočiarkou, ktoré ustanovuje, cit.: „Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov;“.

63. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

64. K námietke žalobcu, že mu nebolo doručené rozhodnutie o spojení vecí na spoločné konanie najvyšší súd uvádza, že uznesenie o spojení vecí na spoločné konanie je rozhodnutím procesnej povahy,

vydaným v záujme hospodárnosti konania. Nejedná sa o rozhodnutie, ktoré by nejakým spôsobom zasahovalo do práv a postavenia žalobcu. Nie je proti nemu prípustný opravný prostriedok, neukladá sa ním žiadna povinnosť, preto najvyšší súd nepovažuje za nesprávny procesný postup, ak krajský súd uznesenie o spojení skutkovo súvisiacich vecí týkajúcich sa tých istých účastníkov konania nedoručoval účastníkom konania. Takýto postup správneho súdu je v súlade s § 148 Správneho súdneho poriadku. Najvyšší súd poznamenáva, že uznesenie o spojení vecí je založené v súdnom spise na č. l. 41.

65. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že napadnutý rozsudok nie je podpísaný predsedníčkou senátu, pričom namietal porušenie § 141 Správneho súdneho poriadku, najvyšší súd nepovažuje túto jeho námietku dôvodnú. Z uvedeného ustanovenia jasne vyplýva, že ak rozsudok nemôže podpísať predseda senátu alebo iný člen senátu, podpíšu ho zvyšní členovia senátu, pričom dôvod sa poznamená na písomnom vyhotovení. Napadnutý rozsudok obsahuje poznámku, že nie je podpísaný predsedníčkou senátu z dôvodu jej pracovnej neschopnosti v čase expedovania jeho písomného vyhotovenia. Jedná sa o legitímny dôvod znemožňujúci sudcovi (v tomto prípade predsedovi senátu) podpísať písomné vyhotovenie rozsudku. Je pritom plne v súlade s literou zákona, ak je rozsudok expedovaný len s podpismi zvyšných dvoch členov senátu.

66. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

67. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi (žalobcovi) ich náhradu nepriznal z dôvodu jeho neúspechu v kasačnom konaní (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania zo zákona nevyplýva.

68. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.