Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžfk/59/2017
Identifikačné číslo spisu:	6016200910
Dátum vydania rozhodnutia:	18.04.2018
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2018:6016200910.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa: R. XX, XXX XX Zvolen, IČO: XX XXX XXX, zastúpeného JUDr. Máriou Kuttnerovou, advokátkou so sídlom J. Kozačeka 2003/40, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 103372096/2016 z 20. júna 2016, č. 103372341/2016 z 20. júna 2016, č. 103371958/2016 z 20. júna 2016, č. 103372103/2016 z 20. júna 2016 a č. 103371900/2016 z 20. júna 2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/123/2016-60 z 20. júla 2017, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/123/2016-60 zo dňa 20.07.2017 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.
Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutí žalovaného:

- č. 103372096/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102685702/2016, ktorý určil žalobcovi rozdiel v sume 5 696,29 € na DPH za zdaňovacie obdobie január 2009, nepriznal nadmerný odpočet vo výške 4 204,34 € a vyrubil daň vo výške 1 491,95 €,
- č. 103372341/2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102685907/2016, ktorý určil žalobcovi rozdiel v sume 7 940,95 € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2009, nepriznal nadmerný odpočet vo výške 6 405,76 € a vyrubil daň vo výške 1 535,19 €,

- č. 103371958/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102686524/2016, ktorý určil žalobcovi rozdiel v sume 9 224,10 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2009, nepriznal nadmerný odpočet vo výške 6 927,95 € a vyrubil daň vo výške 2 296,15 €,
- č. 103372103/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie č. 102686769/2016, ktorý určil žalobcovi rozdiel v sume 7 464,73 € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2009, nepriznal nadmerný odpočet v sume 6 131,42 € a vyrubil daň v sume 1 333,31 €,
- č. 103371900/2016 z 20. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie č. 102686886/2016, ktorý určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 8 790,54 € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2009 a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie september 2009 zo sumy 8 931,48 € na sumu 140,94 €.

2. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd vyjadril ku každej námietke žalobcu. K námietke žalobcu, že zaniklo zákonné právo správcu dane vyrubiť daň alebo rozdiel dane krajský súd 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 SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov- ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ a § 69 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z. z. - ďalej len „Daňový poriadok“) a konštatovanie, že správca dane nepostupoval zákonným spôsobom, ak na žalobcom tvrdené uplynutie prekluzívnej lehoty neprihliadol bez toho, aby žalobca v žalobe uviedol konkrétnu právnu argumentáciu, ako k takémuto záveru dospel, s uvedením skutkových zistení, na ktoré ním citované ustanovenia právnych predpisov aplikoval, vrátane právneho posúdenia.

3. Krajský súd nepovažoval námietku žalobcu za konkrétnu a to 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. V tejto súvislosti poukázal na právnu argumentáciu žalovaného uvedenú v napadnutých rozhodnutiach.

4. Ďalej uviedol, že napriek doplneniu žalobcovej argumentácie vo vzťahu k posúdeniu otázky žalobcom tvrdeného zániku práva správcu dane na vyrubenie dane, nezistil dôvod na vyslovenie záveru, že správcovi dane v preskúmavanom prípade zaniklo právo vyrubiť daň. Záver žalovaného, že správcovi dane v preskúmavanom prípade právo vyrubiť daň nezaniklo, je podľa názoru krajského súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

5. Podľa § 78 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) je platiteľ povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie. V prejednávanej veci bol teda žalobca povinný podať daňové priznanie za mesiac január 2009 do 25. februára 2009, za mesiac február 2009 do 25. marca 2009, za mesiac jún 2009 do 25. júla 2009, za mesiac august 2009 do 25. septembra 2009 a za mesiac september 2009 do 25. októbra 2009. Päťročná lehota, v ktorej bol správca dane oprávnený vyrubiť daň za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia roku 2009 mala teda podľa krajského súdu uplynúť v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. uplynutím roka 2014. Pred uplynutím tejto päťročnej lehoty správca dane u žalobcu vykonal daňovú kontrolu DPH o. i. za zdaňovacie obdobie január, február, jún, august a september 2009. Podľa výsledkov daňovej kontroly bol dôvod na vydanie dodatočných platobných výmerov a o výsledku zistení z tejto daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol z 15. marca 2011 v znení Dodatku č. 1 z 30. marca 2011, ktorý bol žalobcovi doručený a tento bol so žalobcom prerokovaný dňa 31. marca 2011.

6. Vyššie uvedené 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 smerujúceho k vyrubeniu dane vyrozumený, t. j. od konca roka 2011 plynúť znovu päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá uplynula dňa 31. decembra 2016. Dňom 1. januára 2012 bol zrušený zákon č. 511/1992 Zb. a to zákonom č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok). Keďže správca dane vyrubil žalobcovi daň rozhodnutiami z 8. marca 2016, ktoré v spojení s napadnutými rozhodnutiami žalovaného z 20. júna

2016 nadobudli právoplatnosť, daň bola správcovi dane vyrubená v zákonnej lehote, pričom táto nová päťročná lehota, ako bolo uvedené vyššie, začala plynúť v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. od konca roka 2011.

7. Ďalej krajský súd uviedol, že skutočnosť, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nepresne uviedol začiatok plynutia tejto novej päťročnej lehoty dňom 31. marca 2011 (t. j. dňom vykonania úkonu smerujúceho na vyrubenie dane), hoci správne aplikoval pre začatie plynutia tejto novej lehoty ust. § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., podľa krajského súdu nič nemení na jeho správnom závere, že v čase vydania rozhodnutí správcu dane (8. marca 2016) nezaniklo právo vyrubiť DPH za príslušné zdaňovacie obdobie január, február, jún, august a september 2009. Navyše dodal, že tak ako správne žalovaný uviedol v napadnutých rozhodnutiach, lehota na zánik práva vyrubiť daň neplynula od podania žalôb až do nadobudnutia právoplatnosti súdnych rozhodnutí, a teda nová päťročná lehota v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. vzhľadom na podanie žalôb o preskúmanie pôvodne vydaných rozhodnutí žalovaného i správcu dane, ktorými bola vyrubená daň a ktoré boli na základe rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušené, sa v dôsledku tejto skutočnosti predĺžila o obdobie od podania žalôb do nadobudnutia právoplatnosti týchto rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici, počas ktorého obdobia táto lehota spočívala (§ 246d Občianskeho súdneho poriadku - ďalej len „O. s. p.“). Krajský súd považoval námietku, že správca dane i žalovaný nesprávne právne posúdili otázku zániku práva správcu dane vyrubiť daň, za nedôvodnú.

8. Krajský súd dodal, že v predmetnej veci nie je možné aplikovať závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2012, na ktoré poukázal žalobca vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe (pričom doplňujúca argumentácia bola doručená správnemu súdu po uplynutí lehoty na podanie žaloby), pretože nejde o totožné veci. V prípade uvedenom v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/2/2012 bol posudzovaný zánik práva vyrubiť daň v skutkovo odlišnej veci, keď správca dane na základe výsledku z daňovej kontroly vydal rozhodnutie, v ktorom určil daňovému subjektu DPH v sume, ktorá sa neodlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a následne, po vykonanej opakovanej daňovej kontrole za to isté zdaňovacie obdobie, počas ktorej bolo zistené porušenie zákona o DPH, bol vyhotovený nový Protokol z daňovej kontroly, ktorý bol so žalobcom prerokovaný a následne správca dane vydal nové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil žalobcovi DPH za to isté zdaňovacie obdobie vo výške 11.283,84 €, čo bolo zjavne po uplynutí päťročnej lehoty na vyrubenie dane splatnej v roku 2001, pričom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že existencia doručenia Protokolu z daňovej kontroly z roku 2016 vzhľadom na právoplatné rozhodnutie zo 4. decembra 2006 je pre rozhodnutie z 11. novembra 2010 právne irelevantné.

9. Krajský súd konštatoval, že v preskúmavanom prípade nejde o takýto prípad (vzhľadom na odlišné skutkové okolnosti), keďže správca dane síce rozhodnutiami z 5. apríla 2011 za predmetné zdaňovacie obdobia vyrubil žalobcovi DPH, tieto rozhodnutia - dodatočné platobné výmery však boli rozhodnutiami žalovaného z 30. augusta 2011 zrušené, rovnako správcom dane následne vydané dodatočné platobné výmery z 11. mája 2012 a 10. mája 2012, ktoré boli potvrdené rozhodnutiami žalovaného z 10. mája 2012, resp. 11. mája 2012, boli na základe vydaných rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušené, t. j. správca dane vo svojich rozhodnutiach z 8. marca 2016 pre účely vyrubenia dane za zdaňovacie obdobie r. 2009 a rovnako žalovaný vo svojich rozhodnutiach z 20. júna 2016 vo vzťahu k posúdeniu otázky zániku práva na vyrubenie dane a určení novej päťročnej lehoty podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správne prihliadli pri určení začatia plynutia tejto novej lehoty na úkon smerujúci k vyrubeniu dane a to na doručenie a prerokovanie Protokolu z daňovej kontroly z 15. marca 2011.

10. Ďalej dôvodil, že vzhľadom na to, že podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona (Daňového poriadku) zostávajú zachované (tu vyhotovenie Protokolu z daňovej kontroly, jeho doručenie a prerokovanie so žalobcom dňa 31. marca 2011) správca dane i žalovaný podľa názoru krajského súdu správne posudzovali otázku plynutia lehôt vo vzťahu k posudzovaniu zániku práva správcu dane vyrubiť daň podľa ustanovení § 45 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb.

11. Konštatoval, že pokiaľ žalobca namietal, že z napadnutých rozhodnutí nevyplýva, ktorým konkrétnym úkonom správca dane pokračoval ďalej vo vyrubovacom konaní, ktoré úkony z postupu pred vydaním súdnych rozhodnutí bral do úvahy a ktoré úkony sú novovykonané a ďalej, že nie je zrejmé, ako bol správca dane súčinný so žalobcom pri realizácii úkonov v rámci pokračovania vo vyrubovacom konaní, krajský súd uviedol, že táto námietka nemá oporu v odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Žalobca naviac v žalobe ani netvrdí, aký majú namietané skutočnosti vplyv na zákonnosť preskúmavaných rozhodnutí.

12. Dôvodil, že z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane i žalovaného však jednoznačne vyplýva, že správca dane po vydaní rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici s poukazom na právny názor v nich vyslovený pokračoval vo vyrubovacom konaní, ktoré bolo začaté podľa § 15 ods. 3 vtedy platného a účinného zákona č. 511/1992 Zb. v deň nasledujúci po dni prerokovania Protokolu z daňovej kontroly v znení jeho Dodatku č. 1, t. j. 1. apríla 2011, pričom v čase, keď boli (v dôsledku vydaných rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorými boli zrušené rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane) veci vrátené na ďalšie konanie, t. j. boli vrátené do štádia neskončeného vyrubovacieho konania, resp. vyrubovacích konaní týkajúcich sa jednotlivých zdaňovacích období január, február, jún, august a september 2009, bol účinný zákon č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) v znení zákona č. 440/2012 Z. z. (účinný od 30. decembra 2012) a vzhľadom na ust. § 165b ods. 1 Daňového poriadku bol správca dane povinný postupovať (v neskončenom daňovom konaní začatom za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.) podľa ustanovení Daňového poriadku.

13. Krajský súd ďalej uviedol, že Daňový poriadok neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by ukladalo správcovi dane povinnosť vykonať nejaký konkrétny formálny úkon, na základe ktorého by správca dane „pokračoval“ v začatom (a neskončenom) vyrubovacom konaní potom, ako boli rozhodnutia správcu dane rozsudkami Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušené.

14. Zdôraznil, že správca dane i žalovaný v odôvodnení preskúmavaných rozhodnutí uviedli aj jednotlivé úkony správcu dane vykonané počas daňovej kontroly, označili dôkazy, ktoré tvorili podklady jednotlivých rozhodnutí správcu dane i skutkové zistenia získané z týchto dôkazov, ako aj ich vyhodnotenie a právne závery. Správca dane na základe výsledkov získaných počas daňovej kontroly, ako aj na základe vykonaného dokazovania a šetrenia vykonaného v rámci vyrubovacieho konania, resp. vyrubovacích konaní správca dane i žalovaný uzavreli, že žalobca nebol oprávnený uplatniť si oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Krajský súd mal za to, že z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane sú zrejmé všetky žalobcom namietané skutočnosti. Rovnako je z nich zrejmé, že správca dane postupoval v preskúmavanom prípade v úzkej súčinnosti so žalobcom tak, ako mu to ukladá ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Krajský súd nezistil porušenie práv a právom chránených záujmov postupom správcu dane i žalovaného, preto podľa jeho názoru nemožno dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane zo žalobcom uplatnených dôvodov.

15. Žalobca namietal postup správcu dane i žalovaného predchádzajúci vydaniu napadnutých rozhodnutí a uplatnenie procesnej normy - Daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z. z.) správcom dane ako predpisu, ktorý nebol príslušný na postup správcu dane, ani na vydanie napadnutých rozhodnutí. Argumentoval, že správca dane sa nesprávne riadil ustanoveniami Daňového poriadku s odvolaním sa na ust. § 165b ods. 1 účinného od 30. decembra 2012, pretože toto ustanovenie ešte nebolo „v rozhodnom období“ účinné a podľa žalobcu mal postupovať podľa zákona č. 511/1992 Zb. Vyrubovacie konanie, ktoré bolo Krajským súdom v Banskej Bystrici označené za nezákonné, bolo podľa žalobcu ukončené pred 30. decembrom 2012. Vo vzťahu k aplikácii ustanovení Daňového poriadku správcom dane i žalovaným, podľa ktorého správca dane postupoval, resp. pokračoval vo vyrubovacom konaní po doručení rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici, krajský súd uviedol, že orgány verejnej správy postupovali v súlade so zákonom. Krajský súd v Banskej Bystrici vyššie špecifikovanými rozsudkami zrušil vydané právoplatné rozhodnutia žalovaného a im prechádzajúce rozhodnutia správcu dane a vrátil veci na ďalšie konanie.

16. Podľa názoru krajského súdu sa veci vrátili do štádia vyrubovacieho konania, ktoré v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31. decembra 2011 začalo dňa 1. apríla 2011, t. j. dňom nasledujúcim po dni prerokovania Protokolu z daňovej kontroly z 15. marca 2011 v znení Dodatku č. 1 z 30. marca 2011, pričom tieto boli prerokované dňa 31. marca 2011. V preskúmavanom prípade sa jedná o vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej i ukončenej (dňom prerokovania protokolu 31. marca 2011) pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňového poriadku), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. januára 2012. V čase vydania rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici (21. júna 2013 a 16. augusta 2013), ktorými boli právoplatné rozhodnutia žalovaného i správcu dane zrušené, t. j. hľadelo sa na ne, ako keby neboli vydané, a teda v čase vrátenia veci do štádia vyrubovacieho konania bol zákon č. 511/1992 Zb. zrušený a nahradený Daňovým poriadkom, zákonom č. 563/2009 Z. z., v tom čase v znení zákona č. 440/2012 Z. z. (účinného od 30. decembra 2012), ktorý v prechodných ustanoveniach účinných od 30. decembra 2012 v § 165b ods. 1 ustanovil, že daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok). Zároveň v ods. 2 ustanovil, že § 165b ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 29. decembra 2012, znenie pred bodkočiarkou (kde je uvedený text: daňové konania začaté a právoplatne neskončené pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. sa dokončia podľa zákona č. 511/1992 Zb.) a § 165a sa od 30.12.2012 nepoužijú.

17. Ďalej uviedol, že vzhľadom na to, že žalobca vo vyjadreniach k vyjadreniam žalovaného k žalobám poukázal na ust. § 165 ods. 4 Daňového poriadku, že podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. (t. j. podľa doterajších predpisov) sa v zmysle § 165 ods. 4 Daňového poriadku dokončí len daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou Daňového poriadku (o takýto prípad sa v preskúmavaných veciach nejedná, keďže daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január, február, jún, august a september 2009 bola začatá u žalobcu dňa 2. februára 2011 a bola ukončená dňom 31. marca 2011, t. j. dňom prerokovania protokolu, t. j. pred účinnosťou Daňového poriadku, t. j. pred dňom 1. januára 2012. Rovnako sa podľa zákona č. 511/1992 Zb. (t. j. podľa doterajších predpisov) vykoná len vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou Daňového poriadku (o takýto prípad sa vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti rovnako nejedná).

18. Z vyššie uvedeného krajskému súdu vyplynulo, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď vo vyrubovacom konaní (pokračujúcom po vydaní rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici) aplikoval ustanovenia Daňového poriadku. Žalobcove tvrdenie, že vyrubovacie konanie bolo ukončené pred 30. decembrom 2012 nemá oporu v zákone, keďže podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku (účinného od 1. januára 2012) vyrubovacie konanie končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu (žalobcovi). Nesúhlasil s názorom žalobcu, že „správca dane nemohol zákonným spôsobom pokračovať vo vyrubovacom konaní zaťaženom vadou nezákonnosti“. Naopak, správca dane bol potom, ako boli predmetnými rozsudkami Krajského súdu v Banskej Bystrici vydané rozhodnutia správcu dane (i rozhodnutia žalovaného, ktorými boli tieto rozhodnutia správcu dane potvrdené), zrušené a veci boli vrátené orgánom verejnej správy na ďalšie konanie, povinný pokračovať vo vyrubovacom konaní, odstrániť vady konania zistené správnym súdom v preskúmavacom konaní a vydať nové rozhodnutia. Správca dane takýmto zákonným spôsobom podľa krajského súdu postupoval.

19. K námietke žalobcu o nezákonnosti rozhodnutí správcu dane z dôvodu, že tento „nesprávne právne posúdil rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici“, v dôsledku čoho podľa žalobcu nezákonne pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal nulitné rozhodnutia, použijúc nepríslušnú procesnú normu - Daňový poriadok, krajský súd uviedol, že takáto námietka je mimo práva. Znova poukázal na to, že Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil vydané rozhodnutia žalovaného a im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane a vrátil veci na ďalšie konanie. Zrušením právoplatných rozhodnutí žalovaného a súčasne aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane sa na takéto rozhodnutia pozerá, ako keby neboli vôbec vydané. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že predmetné konania sa vrátili do štádia pred ich vydaním, t. j. do vyrubovacieho konania/vyrubovacích konaní, ktoré v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31. decembra 2011 začalo/začali dňom nasledujúcim po dni prerokovania Protokolu z daňovej kontroly v znení Dodatku č. 1, t. j. dňom 1. apríla 2011.

20. V preskúmavanom prípade sa jedná o vyrubovacie konanie/konania po daňovej kontrole začatej a ukončenej dňom prerokovania Protokolu z daňovej kontroly v znení Dodatku č. 1, t. j. dňom 31. marca 2011, t. j. pred účinnosťou Daňového poriadku. Podľa krajského súdu sa žalobca mýli, ak tvrdí, že správca dane nemohol pokračovať vo vyrubovacom konaní a v tomto konaní nemohol použiť ustanovenia Daňového poriadku a mal postupovať podľa zákona č. 511/1992 Zb. Keďže v čase vydania zrušujúcich rozsudkov krajského súdu (21. jún 2013 a 16. august 2013), a teda zrušenia právoplatných rozhodnutí žalovaného i správcu dane a následného vrátenia veci/vecí do štádia vyrubovacieho konania/vyrubovacích konaní bol zákon č. 511/1992 Zb. zrušený a v tomto rozhodnom období bol už účinný zákon č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) v znení zákona č. 440/2012 účinného od 30. decembra 2012, správca dane v súlade so zákonom, konkrétne v súlade s ust. § 165b ods. 1, 2 Daňového poriadku postupoval vo vyrubovacom konaní/vyrubovacích konaniach podľa ustanovení Daňového poriadku, podľa ktorého daňové konania začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončia podľa zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok).

21. Krajský súd doplnil, že podľa už zrušeného procesného predpisu by bolo možné postupovať len v prípade, ak by platný procesný predpis (tu Daňový poriadok) v prechodných ustanoveniach ponechal účinnosť zrušeného predpisu pre presne stanovené prípady a uviedol by, pre ktoré neskončené konania, ktoré začali za účinnosti zrušeného predpisu, sa budú riadiť týmto zrušeným predpisom. Daňový poriadok v znení účinnom v čase, kedy boli právoplatne zrušené predchádzajúce rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane a v čase, keď sa veci vrátili do vyrubovacieho konania, (t. j. do štádia pred vydaním rozhodnutí správcu dane) takéto intertemporálne ustanovenie neobsahoval. Ďalej dôvodil, že od 30. decembra 2012 platí, že daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok). Správca dane, viazaný právnym názorom krajského súdu vysloveným vo vyššie uvedených rozsudkoch (§ 250j ods. 7 O. s. p. platného v čase vydania zrušujúcich rozhodnutí), bol povinný pokračovať vo vyrubovacom konaní/vyrubovacích konaniach, bol povinný vykonať úkony smerujúce k odstráneniu vád konania/konaní zistených správnym súdom a rovnako bol povinný ukončiť vyrubovacie konanie/konania vydaním rozhodnutia/rozhodnutí v zmysle § 68 Daňového poriadku.

22. Konštatoval, že pokiaľ správca dane postupoval v ďalšom konaní v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a vydal rozhodnutia, ktorými žalobcovi vyrubil daň (§ 68 ods. 4 Daňového poriadku), tieto rozhodnutia nemožno zo žalobcom namietaných dôvodov považovať za nulitné rozhodnutia, keďže tieto navyše nevykazujú znaky uvedené v § 64 ods. 2 Daňového poriadku.

23. Žalobca v ďalšom namietal, že rozhodnutia správcu dane sú nulitnými právnymi aktami (nulitnými rozhodnutiami) s poukazom na § 64 ods. 1 a 2 písm. a) Daňového poriadku tvrdiac, že ich vydal vecne nepríslušný prvostupňový orgán z dôvodu jeho chýbajúcej právnej subjektivity, a to Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen. Zároveň sa krajský súd zaoberal aj náležitosťami vydaných rozhodnutí, keď dospel k záveru, že rozhodnutia správcu dane obsahujú všetky náležitosti stanovené v § 63 Daňového poriadku, a teda aj náležitosti stanovené v § 63 ods. 3 písm. f) Daňového poriadku. V tomto smere považoval krajský súd námietky žalobcu za nedôvodné.

24. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného a im predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane, ako aj postupu orgánu verejnej správy z dôvodov uvedených v žalobách dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia nie sú zo žalobcom uvedených dôvodov nezákonné, a preto žaloby ako nedôvodné s poukazom na § 190 SSP zamietol.

25. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Keďže žalobca v konaní nebol úspešný, správny súd mu náhradu trov konania nepriznal.

II.
Kasačná sťažnosť žalobcu

26. Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť sťažovateľ v postavení žalobcu 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 ust. § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ 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.

27. V podanej kasačnej sťažnosti poukázal sťažovateľ na rovnaké námietky ako v podanej žalobe.

28. 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. Sťažovateľ namietal už v odvolacom konaní, že správca dane sa bez právneho dôvodu touto skutočnosťou nezaoberal.

29. 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.

30. Podľa názoru sťažovateľa, 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.

31. 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).

32. Ďalej sťažovateľ dôvodil, že sa krajský súd bez zákonného odôvodnenia v celom rozsahu stotožnil s výkladom a právnou argumentáciou žalovaného. Krajský súd síce priznal, že žalovaný nepresne uviedol začiatok plynutia päťročnej lehoty, pričom sa ale konajúci súd, opäť bez zákonného odôvodnenia, stotožnil s výkladom žalovaného o neplynutí lehôt v priebehu súdneho konania s uplatnením ustanovení O. s. p., s čím žalobca nesúhlasil a namietal, že uvedené ustanovenie sa na posúdenie spočívania lehoty nevzťahuje, nakoľko § 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 rozhodnutia daňového orgánu, postupom podľa § 2501 až 250s O. s. p. S touto skutočnosťou sa podľa žalobcu krajský súd, bez zákonného odôvodnenia nezaoberal.

33. Podľa sťažovateľa konštatoval krajský súd len, že sa nezistil dôvod na vyslovenie záveru, že správcovi dane v preskúmavanom prípade právo vyrubiť daň nezaniklo a je výsledkom správneho právneho posúdenia veci. V napadnutom rozsudku podľa sťažovateľa absentuje odôvodnenie uvedeného postupu krajského súdu, a rovnako zdôvodnenie, z akého právneho dôvodu je právna argumentácia žalobcu nesprávna. Právo na súdnu ochranu vyplýva z nálezu 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.

34. 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, ani v prejednávanej veci nemožno predmetný Protokol a jeho Dodatok č. 1 použiť opakovane, keďže už boli podkladom na vydanie rozhodnutí o vyrubení dane, pričom 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.

35. Rovnako sťažovateľ uviedol, že 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 vyrubovacom konaní. Pre tento postup sa podľa sťažovateľa žalovaný svojvoľne rozhodol, bez právneho dôvodu.

36. Sťažovateľ 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.

37. Sťažovateľ namietal, že za opísaného skutkového a právneho stavu 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.

38. K použitiu procesných predpisov pôvodne účinného zákona č. 511/1992 Zb., resp. neskôr účinného zákona č. 563/2009 Z. z. sťažovateľ uviedol, že namietal, že prvostupňový daňový orgán, sa pri vydaní rozhodnutia spravoval ustanoveniami procesnej normy - zákona č. 563/2009 Z. z. s odvolaním sa na jeho prechodné ustanovenie § 165b ods. 1 Daňového poriadku.

39. Sťažovateľ namietal, že ak teda správca dane pokračoval v začatom vyrubovacom konaní, nemohol podľa jeho názoru vydať odvolaním napadnuté rozhodnutie, uplatniac postup podľa zákona č. 563/2009 Z. z. 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.“ Ďalej dôvodil, že nakoľko toto ustanovenie v uvedenom rozhodnom období nebolo ešte účinné, príslušným právnym predpisom určujúcim postup správcu dane bol zákon č. 511/1992 Zb.

40. 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 10. decembrom 2012. Správca dane nemohol zákonným spôsobom pokračovať vo vyrubovacom konaní zaťaženým vadou nezákonnosti, nakoľko z nezákonnosti nemôže vzniknúť právo.

41. Na základe vyššie uvedených skutočností navrhol, aby kasačný súd podľa ustanovenia § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

42. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

III.
Konanie na kasačnom súde

43. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 492 ods. 1 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

44. Vo veci rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

45. Najvyšší súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu ako aj žalovaného zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen vykonal u daňového subjektu (žalobcu) R. 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 (ďalej len „Protokol“), 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 o DPH. 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.

46. Pôvodne vydané platobné výmery správcom dane z 5. apríla 2011 za zdaňovacie obdobia január, február, jún, august a september roka 2009, žalovaný potvrdil rozhodnutiami z 11. mája 2012, ale neskôr krajský súd po podaní žalôb žalobcom napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (rozsudok č. k. 24S/147/2012-45 zo 16. augusta 2013 zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1020501/1/1160168/2012/4915 a č. 1020501/1/1160265/2012/4915 z 11. septembra 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január a február 2009 a rozsudkom č. k. 24S/152/2012-38 z 21. júna 2013 rozhodnutia žalovaného č. 1020501/1/1160498/2012/4915, č. 1020501/1/1160549/2012/4915 a č. 1020501/1/1160533/2012/4915 z 11. septembra 2012 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia jún, september a august 2009).

47. Dôvodom zrušovacích rozhodnutí 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.

48. 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 9. 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 stanovanej 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.

49. 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 W. XXXX N. ÉS M., K., MU-PA N., Z., K., N.-XXXX N.., X., K., ktoré žalobca deklaroval ako oslobodené od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH 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 N. o obchodovaní so žalobcom“. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 3. júna 2014 vyplýva, že žalobca žiadne ďalšie dôkazy nepredložil ani v tejto lehote.

50. 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.

51. 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 1.1 žalovaný potvrdil preskúmavanými rozhodnutiami.

IV.
Právne predpisy a právne názory Najvyššieho súdu SR

52. Podľa § 2 ods. 1 SSP, 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.

53. Podľa § 2 ods. 2 SSP, 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.

54. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú 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.

55. 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.

56. 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.

57. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.

58. 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.

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

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. Od 1. januára 2012 nadobudol účinnosť zákon č. 563/2009 Z. z. 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.).

67. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, 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.

68. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, od dane podľa odseku 1, 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.

69. 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 1.1 tohto rozsudku, kde pre porušenie ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH bola žalobcovi dodatočne vyrubená daň z pridanej hodnoty.

70. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd náležitým a vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami žalobcu, ktoré sú 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:

71. 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.

72. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

73. Sťažovateľ v prvom rade 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 prejednávanom prípade 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."

74. 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.

75. 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 vád. 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.

76. Sťažovateľ namietal, že v prípade postupu podľa ust. § 250l až § 250s O. s. p. (v súčasnej právnej úprave podľa ust. § 177 až § 193 SSP), 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 (body č. 32 a 33 rozsudku krajského súdu), preto námietka sťažovateľa o nespočívaní lehôt počas súdneho konania a následného uplynutia lehoty na vyrubenie dane je irelevantná.

77. Pre úplnosť veci kasačný súd zdôrazňuje, že ustanovenie § 246d O. s. p.sa v podstate i recipovalo do ust. § 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 nespočívali, sú zavádzajúce a právne irelevantné.

78. Z týchto dôvodov sú taktiež právne irelevantné i námietky sťažovateľa o preklúzii príslušnej 5-ročnej lehoty na vyrubenie dane z dôvodu, že správca dane „nezohľadnil nespočívanie lehoty" pri predchádzajúcom súdnom prieskume v zmysle O. s. p. Takáto obrana sťažovateľa nemá oporu ani v predchádzajúcej procesnej právnej úprave a ani v súčasnej procesnej úprave zakotvenej v Správnom súdnom poriadku.

79. 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 vád 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 zákon (v danom prípade v tom čase účinný zákon č. 563/2009 Z. z. - 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.

80. K poslednej kasačnej námietke týkajúcej sa správnosti použitia právnej úpravy v zmysle Daňového poriadku, kasačný súd poukazuje na prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 30. decembra 2012

- ust. § 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 ust. § 165b ods. 2 Daňového poriadku, ktoré vylučuje ust. § 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;“.

81. Po preskúmaní veci kasačný súd konštatuje, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Zároveň neboli sťažovateľom vznesené iné námietky, ktoré by spochybnili vecnú správnosť rozsudku krajského súdu a ktorými by sa už nezaoberal krajský súd.

82. Z vyššie uvedených dôvodov a citovaných zákonných ustanovení, Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmavané rozhodnutie boli v súlade so zákonom, keď žalovaný konštatoval porušenie ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH, a preto súd kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP vo výroku I, zamietol.

83. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky vo výroku II tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

84. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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