

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/85/2016
Identifikačné číslo spisu: 1015200568
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015200568.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu X., zastúpeného advokátskou kanceláriou JUDr. Marián Kurhajec, s.r.o., so sídlom Bajkalská 13, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100302/1/104473/2015/5085 zo dňa 09. marca 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/86/2015-63 zo dňa 16. februára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/86/2015-63 zo dňa 16. februára 2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/104473/2015/5085 zo dňa 09.03.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9103401/5/5277748/2014 zo dňa 03.12.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 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“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 9.013,14 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2003.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, podľa ktorých Daňový úrad Bratislava IV ako miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2003 o výsledku, ktorej vyhotovil protokol č. 603/321/36634/2008/Mac zo dňa 23.04.2008 s dodatkom č. 1 zo dňa 26.05.2008. V nadväznosti na výsledky kontrolných zistení správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 04.06.2008, ktorým vyrubil rozdiel dane na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2003 vo výške 179.760,- Sk. Proti uvedenému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie zo dňa 14.07.2008. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. I/222/12341-69431/2008/991759 zo dňa 25.09.2008 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava IV zo

dňa 04.06.2004 potvrdil. Na základe žaloby žalobcu o preskúmanie rozhodnutia Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S/162/2008-52 zo dňa 24.09.2010 zrušil druhostupňové rozhodnutie podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c/, d/, e/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd sa stotožnil s názorom správcu dane vo veci neuznania výdavkov, ktoré nespĺňajú kritéria stanovené daňovými predpismi ako výdavky, ktoré nie sú výdavkami znižujúcimi základ dane. Jednalo sa o daňový doklad faktúra č. FV 02/2003 od dodávateľky U. D. C. Bernolákovo, faktúra č. FV 03/2003 a faktúra č. FV 04/2003 od dodávateľa C. Nitra. Krajský súd k výdavkom za prenájom lešenia od dodávateľa T. Ružomberok v sume 335.500,- Sk na základe faktúry č. 19/2003 uviedol, že žalovaný uznal opravu celej haly, hoci žalobca mal v prenájme len 360 m². Ďalej zistil, že vnútorné rozmery haly sú 72,6 x 27,8 m² ale obvod objektu je až 2 x 76,2 + 2 x 27,8 m², čo nekorešponduje s vnútornými rozmermi. Krajský súd poukázal na to, že žalobca nedoložil projektovú dokumentáciu haly vo C., takže v tejto časti sú skutkové okolnosti vecne, ako aj dôvody hodnotenia správnym orgánom nepreskúmateľné. Čo sa týka výdavkov žalobcu na lešenie na sklad v A. krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného, keď tento neuznal výdavky, pretože žalobkyňa nijakým spôsobom nepreukázala dôvodnosť navýšenia tohto výdavku vo svoj prospech.

Žalovaný na základe uvedeného rozsudku krajského súdu č. k. 4S/162/2008-52 zo dňa 24.09.2010 požiadal správcu dane o doplnenie konania. Správca dane doplnením konania oboznámil daňový subjekt v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 17.12.2010 a vydal rozhodnutie č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 04.06.2008 tak, že zvýšil rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2003. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18.02.2011 tak, že zmenil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 04.06.2008 tak, že rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2003 zvýšil na sumu 6.008,56 Eur. Žalobca nesúhlasil s rozhodnutím žalovaného ani správneho orgánu prvého stupňa a podal žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S/70/2011-25 zo dňa 15.03.2013, ktorým rozhodnutie žalovaného č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18.02.2011 podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c/, d/, e/ OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Správca dane v zmysle uvedeného rozsudku vydal rozhodnutie č. 9103401/5/5277748/2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie roka 2003 v sume 9.013,14 Eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/104473/2015/5085, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa.

Krajský súd po preskúmaní spisového materiálu a administratívneho spisu žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Podľa krajského súdu sa žalovaný vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. V danej veci mal krajský súd preskúmať postup správnych orgánov pri vydávaní rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/104473/2015/5085 zo dňa 09.03.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9103401/5/5277748/2014 zo dňa 03.12.2014. V žalobe podanej na krajský súd dňa 01.04.2015 žalobca napadol obe rozhodnutia správnych orgánov a tvrdil, že sú preskúmateľné z dôvodov uvedených v ust. § 250j ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/, e/ OSP. Žalobca vytýkal, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný nesprávne aplikoval § 246d OSP v spojitosti s § 69 daňového poriadku a z dôvodu namietaného zániku možnosti vyrubiť daň a robiť opätovne daňovú kontrolu účtovného obdobia roku 2003 už v danej veci nemohol vydať rozhodnutie, ale konanie malo byť zastavené. Tiež žalobca žalovanému vytýkal, že jeho konanie, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia, je postihnuté viacerými závažnými pochybeniami, keď žalovaný v konaní postupoval v rozpore s daňovým poriadkom tak, ako je uvedené v podaní zo dňa 01.04.2015, a preto bolo uvedené konanie nezákonné aj v nadväznosti na vydané rozhodnutie o dorubení dane. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho posúdenia veci, keď žalovaný nesprávne aplikoval hmotnoprávne predpisy občianskeho práva na existenciu nájomného vzťahu k hale, ktorá bola predmetom opráv a rekonštrukčných prác. Žalovaný sa dopustil ďalších nezákonností v daňovom konaní, ktoré vydaniu napadnutého rozhodnutia predchádzalo, keď vykonané úkony vo veci ako úkony daňovej kontroly neoznačil, na prvé ústne prejednanie síce žalobcu predvolal, avšak

neuviedol, že sa bude jednať o výsledkoch dodatočnej daňovej kontroly, v rámci daného prejednávania s daňovým subjektom prejednal len časť výsledkov kontroly a záverov, ktoré hodlal vyvodit' z vykonanej kontroly, nevyzval žalobcu na oboznámenie sa s celkovými výsledkami daňovej kontroly, nespísal protokol hoci tak urobiť mal, nevyzval žalobcu riadne na predloženie pripomienok a dôkazov v lehote určenej správcom dane k celkovým výsledkom daňovej kontroly a neurčil riadne a v súlade so zákonom deň ich prerokovania. Žalovaný a správca dane pri svojich rozhodnutiach nezohľadnili informácie, skutočnosti, dôvody a dôkazy predkladané žalobcom a s ich vyhodnotením sa v napadnutých rozhodnutiach nevysporiadali.

Krajský súd po preskúmaní v rozhodnutí správnych orgánov a ich postupu s námietkami uvedenými v žalobe nesúhlasil a mal za to, že správne orgány správne postupovali a riadne vyhodnotili všetky dôkazy. V danej veci bolo už na Krajskom súde v Bratislave dva krát rozhodnuté, a to rozsudkom č. k. 4S/162/2008-52 zo dňa 24.09.2010 a rozsudkom č. k. 4S/70/2011-25 zo dňa 15.03.2013. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného čo sa týka námietky žalobcu, že správca dane nesprávne aplikoval ust. § 246d OSP v spojitosti s ust. § 69 daňového poriadku a mal za to, že žalovaný postupoval správne. Podľa ust. § 165b ods. 1 daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona SNR 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. v znení neskorších predpisov. Podľa § 165b ods. 2 daňového poriadku v znení pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30.12.2012 nepoužil. Krajský súd mal za to, že správca dane v procese vyrubovacieho konania vykonal dokazovanie a následne vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, pričom neukladal sankcie, a preto rozhodnutie bolo vydané v súlade so všeobecne záväzným právnym predpisom.

Krajský súd poukázal na § 246d OSP, podľa ktorého ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí v lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov. Krajský súd mal za to, že nakoľko súd už rozhodoval v predmetnej veci od 05.12.2008 do 12.11.2010 a od 18.04.2011 do 18.04.2013 podľa § 69 daňového poriadku lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa vyššie citovaného § 246d OSP neplynú. Lehota uplynutím, ktorej zaniká právo vyrubiť daň v danom prípade je upravená v § 45 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Vo veciach daní a poplatkov počas konania v rámci správneho súdnictva spočíva lehota, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň. Uvedené neplatí pre premlčaciu lehotu, pretože jej uplynutím dochádza k zániku príslušného nároku, nie však práva ako takého. Vzhľadom na to, že pred uplynutím päťročnej lehoty na zánik práva vyrubiť daň za zdaňovacie obdobie 2003 bol vykonaný v roku 2008 úkon smerujúci na vyrubenie dane dňa 29.05.2008, t. j. prerokovanie protokolu o výsledku zistení opakovanej daňovej kontroly zo dňa 04.06.2008, začala plynúť päťročná lehota znovu od konca tohto roku. Koniec tejto lehoty sa posunul o obdobie, v ktorom prebiehalo súdne konanie. V danej veci nešlo o vykonanie ďalšej daňovej kontroly, ale vo veci bolo vykonané dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku na základe rozsudku Krajského súdu Bratislava zo dňa 18.04.2013 a rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.05.2013, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava IV zo dňa 04.06.2008.

Podľa krajského súdu sa žalovaný vysporiadal aj s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní a následnej žalobe a s jeho právnym názorom krajský súd súhlasil, čo sa týka prenájmu lešenie od dodávateľa T. na opravu skladu vo C. a skladu v A.. U. vo svojom rozhodnutí podrobne popísal ako preveril vo vyrubovacom konaní podmienky prenájmu a vlastnícky vzťah k predmetným nehnuteľnostiam. Správca dane listom zo dňa 06.06.2014 požiadal miestne príslušnú správu katastra o oznámenie vlastníka nehnuteľností na parc. č. 2300/32 vedenej v LV č. XXXX v roku 2003. Z dokladov, ktoré boli katastrálnym odborom zaslané správcovi dane vyplýva, že vlastníkom predmetnej nehnuteľnosti podľa výpisu bolo N. C. - I. Z. až do 25.11.2004, kedy vlastnícke práva z nehnuteľnosti prešli na nového majiteľa na základe kúpnej zmluvy zo dňa 17.06.2003. Daňový subjekt nepredložil žiadnu písomne uzatvorenú nájomnú zmluvu na obdobie po 01.05.2003, kedy boli údajne vykonané opravy fasád a stropu predmetnej nehnuteľnosti skladu vo C.. Nepreukázal, že ním uplatnený výdavok za prenájom

lešenia v sume 335.500,- Sk bol skutočne vynaložený na dosiahnutie a udržanie prímov.

Zo spisového materiálu žalovaného mal krajský súd za preukázané, že daňový subjekt uzavrel zmluvu o nájme nebytových priestorov s prenajímateľom X. C. zo I. Z. dňa 01.01.2004. Účastníci zmluvy sa dohodli na predmete zmluvy tak, že nájomca preberá do nájmu nebytové priestory nachádzajúce sa v nehnuteľnosti v areáli PD C. č. 805 na čas od 01.01.2004 na dobu určitú. Podľa vyjadrenia žalobcu priestory skladu mal prenajať od 01.07.2003 na základe ústnej dohody s vlastníkom. Podľa ust. § 3 ods. 1, 4 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov v znení neskorších predpisov, prenajímateľ môže nebytový priestor prenechať na užívanie inému zmluvou o nájme. Nebytové priestory sa prenajímajú na účely, na ktoré sú stavebne určené. Zmluva musí mať písomnú formu a musí obsahovať predmet a účel nájmu, výšku a splatnosť nájomného a spôsob jeho platenia, a ak nejde o nájom na neurčitý čas, na ktorý sa nájom uzaviera. Ak zmluva neobsahuje náležitosti podľa ods. 3 je neplatná. V rozsudku č. k. 4S/70/2011-25 zo dňa 15.03.2013 krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18.02.2011 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c/, d/ OSP, a to z dôvodu, že v uvedenom rozhodnutí neuviedol riadne skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie o výpočte výloh súvisiacich s použitým lešením, ani neuviedol, na základe akých správnych dôvodov dospel k záveru, že sa jedná o daňový výdavok v zmysle § 24 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov. Ďalej, že správca dane ani žalovaný nerozviadol svoju úvahu, a tu dospel k záveru, že sa jedná o výdavok súvisiaci s obsiahnutím príjmu žalobcu, ktorý bol povinný uhradiť na základe zmluvného vzťahu s vlastníkom prenajatého objektu. Krajský súd mal za to, že v novom konaní sa žalovaný s vytýkanými nedostatkami vysporiadal a vo vyrubovacom konaní preveril vlastnícky vzťah k predmetnej nehnuteľnosti v danom období, ako aj podmienky prenájmu.

Vzhľadom na uvedené Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a tento aj po právnej stránke správne posúdili. Mal zato, že napadnuté rozhodnutie i postup žalovaného bol z pohľadu žalobných dôvodov v súlade so zákonom, a nakoľko námietky žalobcu neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia, žalobu v celom rozsahu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zastával názor, že žalovaný a krajský súd v otázke nájmu skladu vo C. neaplikovali ustanovenia zákona č. 116/1990 Zb. v súlade s právnym poriadkom, nakoľko došlo k ich aplikácii namiesto všeobecných ustanovení o nájme uvedených v Občianskom zákonníku. Uviedol, že v zmysle predloženej nájomnej zmluvy zo dňa 01.02.2003 medzi prenajímateľom PD C. - I. Z. a žalobcom ako nájomcom bol predmetom nájmu jednak nebytový priestor so samostatným vchodom, ktorý je súčasťou stavby p. č. 2300/32 na hospodárskom dvore C. (čl. II ods. 1 nájomnej zmluvy), ako aj prístupová cesta k nemu (čl. II ods. 2 druhá veta nájomnej zmluvy). Z uvedeného tak podľa žalobcu jednoznačne vyplýva, že predmetom nájmu v danom prípade nebol výslovne len nebytový priestor, ale aj prístupová cesta k stavbe. To znamená, že predmetom nájmu bol súbor vecí v právnom zmysle, ktoré sa prenajímali k špecifickému účelu ako ucelený súbor, ako vec hromadná. Nešlo teda o nájom jednotlivých nehnuteľností, ale o nájom vecí podľa § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka.

Dôvodil, že zmyslom a účelom nájmu z predmetnej nájomnej zmluvy bolo prenajať jednotlivé veci (nebytový priestor a prístupovú cestu) ako ucelený súbor, hromadnú vec, nakoľko prejav vôle účastníkov nesmeroval k tomu, aby nájomca užíval samostatne a nezávisle nebytový priestor a prístupovú cestu, ale aby tieto veci, ktoré za odlišných okolností tvoria samostatný predmet občianskoprávných vzťahov, boli užívané spoločne jedným nájomcom. Preto pre daný nájomný vzťah je prípustná aplikácia § 676 ods. 2 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého ak nájomca užíva veci aj po skončení nájmu a prenajímateľ nepodá návrh na vypratanie nehnuteľnosti do 30 dní, obnovuje sa

nájomná zmluva za tých istých podmienok, za akých bola dojednaná pôvodne. Zdôraznil, že správne orgánu predložil nájomnú zmluvu zo dňa 01.02.2003, ktorá bola uzavretá na dobu určitú od 01.02.2003 do 01.05.2003, pričom z vykonaného dokazovania podľa žalobcu vyplynulo užívanie predmetných nehnuteľností žalobcom počas celého roku 2003 a nepodanie návrhu prenajímateľa na vypratanie nehnuteľnosti v zákonom stanovenej lehote. Mal teda za to, že nájomný vzťah pokračoval aj po 01.05.2003.

Poukázal na to, že vo veci posudzovania rozsahu oprávnenosti daného výdavku už krajský súd 2x zrušil rozhodnutie žalovaného pre jeho nepreskúmateľnosť v skutkových okolnostiach, ako aj v dôvodoch hodnotenia správnym orgánom. Mal za to, že žalovaný sa zásadami určenými krajským súdom neriadil, pretože opätovne neuviedol riadne skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie o výpočte výloh súvisiacich s použitým lešením a ani neuviedol, na základe akých právnych dôvodov dospel k záveru, že sa jedná o daňový výdavok. Podľa žalobcu si žalovaný chcel zjednodušiť povinnosť riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, keď až po niekoľkých rokoch začal argumentovať tým, že žalobca mu nepredložil písomnú nájomnú zmluvu na celý rok 2003, a teda, že mu neuznal celý daňový výdavok v zmysle faktúry č. 19/2003. Zastával názor, že predmetný daňový výdavok mal byť zahrnutý ako výdavok ovplyvňujúci základ dane v jeho celosti, a teda, že žalovaný a prvostupňový správny orgán v zmysle týchto skutočností dospeli k nesprávnemu vyrubeniu daňového rozdielu.

Ďalej žalobca namietal, že žalovaný mu vôbec neuznal daňový výdavok vo výške 130.000,- Sk bez DPH za čistiace a upratovacie práce, keď základným dôvodom bola skutočnosť, že časť fakturovanej sumy sa týkala prác v priestoroch na K. v ktorej si žalobca zaregistroval prevádzku až 19.05.2005. Dôvodil, že predmetné priestory slúžili ako kancelárske priestory, nie ako predajné miesto, a preto ich nebolo potrebné registrovať ako prevádzku. Užívacie právo k uvedenému priestoru preukázal tým, že je jeho bezpodielovým spoluvlastníkom, a to už od 15.02.2002.

V súvislosti s posudzovaním a neuznaním ďalších daňových výdavkov na poradenstvo, konzultácie a marketing žalobca uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Mal za to, že nie je spravodlivé od daňového subjektu požadovať presné a detailné preukázanie ich poskytnutia, keď išlo len o dodanie služieb zjavne nemateriálnej povahy, keď kontrola sa vykonáva 5 a viac rokov od ich poskytnutia, dodania, zaplata a bežne sa k takýmto službám žiadna evidencia nevedie.

Zdôraznil, že žalovaný a krajský súd nesprávne aplikovali § 246d OSP na otázku plynutia lehôt podľa § 69 daňového poriadku, nakoľko toto ustanovenie nerieši otázku plynutia lehôt pre vznik zodpovednosti, prípadne výkon rozhodnutia, ale lehoty, v ktorých je daňový úrad oprávnený vyrubiť daň, a teda upravuje premĺčanie práva vybrať a vymáhať nedoplatky. Keďže rozhodnutím žalovaného zo dňa 15.05.2013 bol zrušený platobný výmer Daňového úradu Bratislava IV zo dňa 04.06.2008, de facto bol zrušený úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane, a tým pádom úkon, od ktorého je možné počítať 5 ročnú lehotu na vyrubenie dane. Na základe uvedeného podľa žalobcu 5 ročná lehota na vyrubenie dane začala plynúť dňa 31.12.2004 a uplynula dňa 31.12.2009 a keďže rozhodnutie Daňového úradu Bratislava IV bolo vydané až dňa 03.12.2014, ide o rozhodnutie nezákonné, nakoľko bolo vydané po uplynutí prekluzívnej lehoty podľa § 69 daňového poriadku.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Základným poslaním správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podstatou konania v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov prenajímateľ môže nebytový priestor prenechať na užívanie inému (ďalej len „nájomca“) zmluvou o nájme (ďalej len „zmluva“).

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov nebytové priestory sa prenájimajú na účely, na ktoré sú stavebne určené.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov zmluva musí mať písomnú formu a musí obsahovať predmet a účel nájmu, výšku a splatnosť nájomného a spôsob jeho platenia, a ak nejde o nájom na neurčitý čas, čas, na ktorý sa nájom uzaviera. Pri nebytových priestoroch v objektoch, s ktorými hospodári bytová organizácia založená národným výborom, možno zmluvu na určitý čas uzavrieť najdlhšie na dva roky, pokiaľ osobitný zákon neustanovuje inak

Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov ak zmluva

neobsahuje náležitosti podľa odseku 3, je neplatná.

Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzodnený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

Podľa § 69 ods. 3 písm. a/ daňového poriadku za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie protokolov z daňovej kontroly.

Podľa § 246d OSP ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí o lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov.

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správcu dane), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 9.013,14 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2003.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po dôkladnom oboznámení sa s obsahom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia krajského súdu konštatuje, že krajský súd nedostatočne odôvodnil, prečo považuje postup správneho orgánu za správny a aké úvahy ho viedli k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu daňových výdavkov za čistiace a upratovacie práce v priestoroch na K. a tiež za poradenstvo, konzultácie a marketingové prieskumy.

Čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) každému priznáva právo domáhať sa ustanoveným postupom svojich práv na súde alebo na inom orgáne Slovenskej republiky a odsek 2 tohto ustanovenia zaručuje tomu, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Ústavný súd vo svojej judikatúre uvádza, že súčasťou obsahu práva podľa čl. 46 ods. 1 je nielen právo každého domáhať sa svojho práva na súde alebo na inom orgáne Slovenskej republiky, ale aj právo byť účastníkom konania, v ktorom sa rozhoduje o jeho právach a povinnostiach. Z toho vyplýva, že každý má ústavné právo byť účastníkom konania, v ktorom sa rozhoduje o jeho právach a povinnostiach, lebo inak v ňom nemôže chrániť svoje práva a právom chránené záujmy.

Záver krajského súdu, ktorý sa len stotožnil s právnym názorom žalovaného, a to bez akejkoľvek bližšej právnej úvahy, nemožno považovať za dostačujúce. V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Kurti v. Turecko - rozsudok z 29. septembra 2005 č. 2507/02, Múčková v. Slovensko - rozsudok z 13. júna 2006 č. 21302/02), je jedným z princípov predstavujúcich

neopomenuteľnú súčasť práva na spravodlivý proces aj povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, pričom sa musí vyporiadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd tejto zákonnej povinnosti nedostojí, a to jednak tým, že sa zistenými skutočnosťami alebo tvrdenými námietkami nezaobrá vôbec, alebo sa s nimi vyporiada nedostatočným spôsobom, založí tým nepreskúmateľnosť svojho rozhodnutia. Takýto postup nemožno akceptovať, nakoľko by znamenal otvorenie cesty k ľubovôli v súdnom rozhodovaní a znamenal by porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky).

Procesným právom účastníka konania odzrkadľujúcim aj jeho právo na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je priamo vyjadrené v povinnosti súdu odôvodniť rozsudok spôsobom upraveným v ustanovení § 157 ods. 2 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (k tomu pozri bližšie napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 236/06 ako aj rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva Ruiz Torija v. Španielsko z 9. decembra 1994, Hiro Balani v. Španielsko z 9. decembra 1994, či Georgídiás v. Grécko z 29. mája 1997).

Krajský súd v Bratislave v preskúmvanej veci podľa zhora uvedených ústavných článkov, zákonných ustanovení a zásad nepostupoval. Týmto svojím postupom krajský súd spôsobil pochybnosť o zákonnosti a vecnej správnosti svojho rozhodnutia a zaťažil svoje rozhodnutie vadou, ktorá mala za následok porušenie práva žalovaného na spravodlivý proces (§ 157 ods. 2 posledná veta OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP a tiež § 250j ods. 1 a 2 OSP).

Krajský súd tiež opomenul, že v zmysle čl. 142 ods. 1 ústavy je úlohou všeobecného súdu podávať výklad zákonov, resp. právnych noriem nachádzajúcich sa v zákonoch, pričom mu predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Keďže napadnutý rozsudok krajského súdu vôbec neobsahuje právne posúdenie veci, nakoľko právne závery krajského súdu v rozsudku absentujú, resp. sú absolútne nedostatočné, je napadnuté rozhodnutie krajského súdu nepresvedčivé a nepreskúmateľné.

V ďalšom konaní bude povinnosťou krajského súdu predovšetkým opätovne vec prejednať v intenciách platnej judikatúry najvyššieho a ústavného súdu, vysporiadať sa aj s odvolacími dôvodmi žalobcu a vydať rozhodnutie, ktoré bude spĺňať všetky náležitosti požadované v § 157 OSP a ktoré bude aj riadne odôvodnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 2 a § 221 ods. 1 písm. h) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania odvolací súd nerozhodoval. Bude povinnosťou krajského súdu v novom rozhodnutí podľa § 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods. 3 OSP rozhodnúť opätovne aj o trovách a ich náhrade v rámci prvostupňového, ako aj odvolacieho konania.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.