



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **P.**, bytom B., zast.: *JUDr. M.*, advokátom so sídlom J., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne z 02. júna 2009 č. k. 13S 87/2008-48, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 02. júna 2009 č. k. 13S 87/2008-48 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/226/5614-65181/2008/990565-r zo 06. augusta 2008 (súdny prieskum bol na krajskom súde začatý žalobou evidovanou pod sp. zn. 13S 87/2008) postupom podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní

a poplatkov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Partizánske č. 641/230/2200/08/KIN z 24.01.2008, ktorým bola vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 1999 v celkovej sume 268.640,- Sk žalobcovi.

Žalovaný ďalej ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/226/5614-65184/2008/990565-r zo 06. augusta 2008 (súdny prieskum začatý pod sp. zn. 13S 88/2008) postupom podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Partizánske č. 641/230/2269/08/KIN z 24.01.2008, ktorým bola vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2000 v celkovej sume 400.006,- Sk žalobcovi.

Žalovaný rovnako ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/226/5614-65185/2008/990565-r zo 06. augusta 2008 (súdny prieskum začatý pod sp. zn. 13S 89/2008) postupom podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Partizánske č. 641/230/2278/08/KIN z 24.01.2008, ktorým bola vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2000 v celkovej sume 233.886,- Sk žalobcovi.

Tiež žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/226/5614-65186/2008/990565-r zo 06. augusta 2008 (súdny prieskum začatý pod sp. zn. 13S 94/2008) postupom podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Partizánske č. 641/230/2283/08/KIN z 24.01.2008, ktorým bola vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2000 v celkovej sume 200.229,- Sk žalobcovi.

V svojom potvrdzujúcom rozhodnutí č. I/226/5614-65181/2008/990565-r zo 06. augusta 2008 (nakoľko zvyšné tri daňové rozhodnutia sú v odôvodnení takmer totožné, nebude ich odvolací súd osobitne analyzovať) žalovaný zdôraznil, že uvedený dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly zaznamenaných do protokolu č. 641/320/35801/2007/Mac. Opakovaná daňová kontrola bola vykonaná na základe podnetu č. I/226/31538/07/Hil zo dňa 03.04.2007, ktorý vydal žalovaný v nadväznosti na závery rozsudku Krajského súdu v Nitre sp.zn. 29 S 27/2006 zo dňa 7. februára 2007 (krajský súd tu vytýkal napadnutému rozhodnutiu, že nevychádzalo z riadne a spoľahlivo zisteného skutkového stavu). Tento protokol bol prerokovaný dňa 14.01.2008 za neprítomnosti žalobcu ako daňového subjektu alebo jeho splnomocneného zástupcu.

Správca dane začal pôvodnú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 1998,1999 a 2000 dňa 23.04.2002.

V svojom rozhodnutí žalovaný zrekapituloval činnosti správcu dane pred aj po vydaní rozsudku Krajského súdu v Nitre a najmä sa zamerával na vymenúvanie daňových dožiadaní a listín ako aj na vyhodnotenie ich obsahu.

K námietke žalobcu, že správca dane nie je v zmysle § 45 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnený vyrubiť daň alebo rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, žalovaný poukázal na zákonné predĺženie 5-ročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň a jej doplatok alebo priznať nárok na daňový odpočet v prípade, ak správca dane vykoná úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo jej doplatku.

Podľa § 45 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom k dátumom zdaňovacích období 1999/2000 platí, že ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani jej doplatok alebo priznať nárok na daňový odpočet po uplynutí päť rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ňom vznikla daňová povinnosť, bez toho, aby tu súčasne bola povinnosť daňové priznanie alebo hlásenie podať.

Podľa § 45 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. v hore uvedenom znení platí, že ak bol pred uplynutím tejto lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo jej doplatku, plynie päťročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Vyrubiť a dodatočne vyrubiť daň však je možné najneskôr do desiatich rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom vznikla daňová povinnosť bez súčasnej povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie.

Žalovaný v súvislosti s touto námietkou upozornil na tú skutočnosť, že daň splatná za 4. štvrt'rok 1999 bola splatná do 25.01.2000. Daň nebolo možné vyrubiť po uplynutí päť rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, tzn. do 31.12.2005. Avšak podľa názoru žalovaného nová 5-ročná lehota začala plynúť

v dôsledku skončenej daňovej kontroly, keďže protokol (protokol o daňovej kontrole sa považuje v zmysle § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. za úkon smerujúci na vyrubenie dane) bol prerokovaný a doručený dňa 30.04.2004. Nakoľko vyrubiť a dodatočne vyrubiť daň je možné najneskôr do 10 rokov, tzn. že daňový úrad musí vykonať opakovanú kontrolu a zároveň skončiť aj vyrubovacie konanie po tejto kontrole najneskôr do 31.12.2010. V posudzovanej veci sa aj tak stalo.

II.

Krajský súd v Trenčíne ako súd prvého stupňa uznesením č. k. 13S 87/2008-43 zo dňa 02. júna 2009 spojil podľa § 112 ods. 1 O.s.p. na spoločné konanie vecí vedené na tomto súde pod sp. zn. 13S 87/2008, 13S 88/2008, 13S 89/2008 a 13S 94/2008 z dôvodu hospodárnosti (týkajú sa tých istých účastníkov), pričom konanie bolo ďalej vedené pod sp. zn. 13S 87/2008.

Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí v rozsahu dôvodov žalôb krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia sú v súlade so zákonom a žaloby ako nedôvodné zamietol.

Krajský súd vychádzal z podkladov pripojených v administratívnom spise a osvojil si skutkový stav ním zistený. Podľa týchto údajov žalovaný na odvolanie žalobcu zrušil dňa 15. decembra 2004 dodatočné platobné výmery správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie. Správca dane vykonal opakovanú daňovú kontrolu v roku 2005 za sledované zdaňovacie obdobia a dodatočnými platobnými výmermi rozhodol o dani z pridanej hodnoty. Na základe žalobcom podanej žaloby Krajský súd v Nitre v konaní vedenom pod sp. zn. 30S 7/06 rozsudkom zo dňa 07. februára 2007 zrušil rozhodnutia žalovaného a vec vrátil na ďalšie konanie s právnym názorom, aby správny orgán doplnil dokazovanie výsluchom svedkov.

Za týchto zistených okolností sa krajský súd zameril na objasnenie sporné posúdenie plynutia prekluzívnej lehoty podľa § 45 zák. č. 511/1992 Zb. Krajský súd sa zameril na tvrdenie žalovaného, že skončením daňovej kontroly v roku 2004, ako úkonu smerujúceho na vyrubenie dane, začala od 1. januára 2005 plynúť ďalšia päťročná lehota (viď § 45 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.), a preto je vyrubenie dane možné až do 31. decembra 2009. Krajský súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, že dodatočné platobné výmery z 24. januára 2008

boli vydané v zákonnej lehote a že lehota na vyrubenie rozdielu DPH neuplynula tak, ako tvrdil žalobca.

Námietka žalobcu o nedostatočne vykonanom dokazovaní, nedostatočne zdôvodnených záverov správcu dane s tým, že v danom prípade mala byť daň stanovená podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zák. 511/1992 Zb. krajský súd označil za nedôvodnú. Krajský súd konštatoval, že po zrušení rozhodnutia žalovaného rozsudkom Krajského súdu v Nitre zo dňa 07. februára 2007 v konaní vedenom pod sp. zn. 30S 7/06 správca dane doplnil dokazovanie výsluchom svedkov – konateľa pôvodnej spoločnosti Ď., s.r.o., ktorá ako jediná z dodávateľov žalobcu zostala sporná. Žalobca tvrdil, že daňové doklady mu boli odcudzené. Pomocou fotokópii dokladov od ostatných dodávateľov boli zdaniteľné plnenia preukázané a správca dane ich uznal. Správca dane dňa 14. novembra 2007 vypočul konateľa J.Ď., ktorý si nepamätal na obchodovanie so žalobcom.

Nový konateľ uvedenej spoločnosti M.M. bol vypočutý dňa 23. novembra 2007 a vyjadril sa tak, že žalobcu nepozná, osobne s ním neobchodoval, ani doklady pre neho nevystavil. Z týchto dôkazov jednoznačne vyplýva, že žalobca dostatočne nepreukázal, že so spoločnosťou Ď., s.r.o. skutočne obchodoval, keďže predložil daňové doklady a tieto sa nenachádzajú ani v spoločnosti M., s.r.o. (predtým Ď., s.r.o.).

III.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas žalobca odvolanie z 21. júla 2009 (č. 1. 55) s odkazom na ustanovenie § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p., nakoľko súd prvého stupňa v časti týkajúcej sa posúdenia plynutia prekluzívnej lehoty dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a preto rozhodnutie súdu prvého stupňa podľa žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Podľa žalobcu je protokol o daňovej kontrole, prerokovaný dňa 30.04.2004, nulitným úkonom, lebo neskôr bol označený za nezákonný a bol žalovaným opravený až na základe rozhodnutí Krajského súdu v Nitre, ktorými boli zrušené rozhodnutia odporcu týkajúce sa daňovej povinnosti navrhovateľa za rovnaké zdaňovacie obdobia. Tento protokol preto

podľa žalobcu nemohol mať za následok prerušenie plynutia prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane.

Preto žalobca navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnuté rozhodnutie, žalobe vyhovel a zaviazal žalovaného zaplatiť mu trovy konania a právneho zastúpenia.

Žalovaný daňový orgán vo svojom vyjadrení z 10.08.2009 (č. 1. 60) zotrval na svojich doterajších vyjadreniach a návrhoch v súdnom konaní. Ďalej konštatoval, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na krajskom súde.

Záverom žalovaný navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správneho potvrdiť.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby

nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody).

Najvyšší súd z napadnutého rozsudku zistil, že krajský súd sa v svojom odôvodnení zaoberal najmä otázkou sporného posúdenia plynutia prekluzívnej lehoty podľa § 45 zák. č. 511/1992 Zb. Žalobca najmä poukazoval na zrušenie daňových rozhodnutí rozsudkom Krajským súdom v Nitre zo dňa 07. februára 2007 v konaní vedenom pod sp. zn. 30S 7/06. Z tohto zrušenia potom vyvodil klamný záver o nulite všetkých úkonov daňových orgánov vykonaných v súvislosti so zrušenými daňovými rozhodnutiami, tzn. aj protokol o daňovej kontrole. Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje tú skutočnosť, že zrušujúce účinky súdnych rozhodnutí v správnom súdnictve väčšinou majú povahu „*ex nunc*“, tzn. že pôsobia smerom do budúcnosti a nespochybňujú dobromyseľný výkon nadobudnutých práv, resp. nutnosť sa správať v zmysle uložených zákonných povinností, aby nebola narušená právna istota medzi účastníkmi zrušených vzťahov.

Aj v prejednávanej veci nastal uvedený účinok, tzn. nie je možné súhlasiť s mienkou žalobcu, že so zrušením daňových rozhodnutí stratil protokol o daňovej kontrole svoje účinky, ktoré mu právny poriadok pripisuje, tzn. aj účinok priznaný prostredníctvom § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. že sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

Na základe uvedeného bol správny postup krajského súdu, keď napadnuté rozhodnutia daňových orgánov označil za vydané v súlade so zákonom.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i

ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného Najvyšší súd s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na úplnú náhradu trov tohto konania.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 13. júla 2010

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová