

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/8/2016
Identifikačné číslo spisu: 3012200803
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3012200803.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Zlatá huta spol. s r.o., so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, IČO: 31 426 964, právne zastúpený: JUDr. Bohumil Novák, advokát so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r zo dňa 31. augusta 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/152/2012-72 zo dňa 4. decembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/152/2012-72 zo dňa 4. decembra 2013 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r zo dňa 31. augusta 2012 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9300401/5/240506/2012 zo dňa 4. mája 2012 z r u š u j e a v e c v r a c i a prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania titulom zaplateného súdneho poplatku a náhrady trov právneho zastúpenia v sume 539,40 € na účet právneho zástupcu žalobcu do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/152/2012-72 zo dňa 04.12.2013 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r zo dňa 31.8.2012 a žalobcovi náhradu trov konania s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r zo dňa 31.08.2012 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9300401/5/240506/2012 zo dňa 04.05.2012, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 634 985,16 € z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. z nákupu zlata od dodávateľa spoločnosti A Energie s.r.o. Trnava v celkovej sume

9 305 816,- Sk a z nákupu zlata od dodávateľa spol. A. J. Secret Consulting s.r.o. Bratislava v celkovej sume 9 823 746,- Sk.

3. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobca podal dňa 04.06.2008 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2008, v ktorom si uplatnil nárok na nadmerný odpočet DPH v sume 15 717 879,- Sk (521 738,- €). Správca dane začal u žalobcu dňom 27.07.2008 kontrolu na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. a do 10 dní po skončení kontroly vydal rozhodnutie a vrátil len časť nadmerného odpočtu DPH v sume 195 000,- €. V nadväznosti na to poukázal na rozdiel medzi daňovou kontrolou na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH a „riadnou“ daňovou kontrolou DPH tým, že obe daňové kontroly sú upravené v § 15 o správe daní a poplatkov. Poukazujúc na § 15 ods. 15 zákona o správe daní a poplatkov uviedol, že rozdiel medzi týmito kontrolami spočíva v spôsobe začatia kontroly a vo vydaní rozhodnutia po kontrole. V tejto súvislosti mal za to, že podľa § 15b zákona o správe daní a poplatkov správca dane môže vykonať opakovanú daňovú kontrolu za splnenia zákonných podmienok t.j. po vykonaní riadnej daňovej kontroly, nakoľko výsledky opakovanej daňovej kontroly by nebolo možné porovnať s výsledkami „riadnej“ daňovej kontroly.

4. Krajský súd mal za preukázané, že žalobca si v zdaňovacom období máj 2008 uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 ods. 3 písm. a/ zákona o DPH z nákupu zlata u dodávateľa spoločnosti A Energie, s.r.o. Trnava v celkovej výške 9 305 816,58 Sk. K obchodom, ktoré žalobca uzavrel so spoločnosťou A Energie, s.r.o., Trnava, konštatoval, že žalobca nakupoval investičné zlato od dodávateľa, ktorý ho nakúpil od spoločnosti LAZZA, s.r.o., Poriadie, pričom investičné zlato pochádzalo od spoločnosti Schöeller Münzhandel GmbH, Wien a ako finálny dodávateľ zlata pre platiteľa vystupovala práve spoločnosť A Energie, s.r.o., Trnava, s poukazom na to, že konateľ A Energie, s.r.o. W. Y. sa nezdržiava v sídle spoločnosti ani v mieste bydliska, ktorá skutočnosť sama osebe nebola dôvodom neuznania nároku na odpočet DPH z nákupu zlata od tejto spoločnosti s tým, že české aj slovenské spoločnosti sa zaoberali iba obchodnou činnosťou so zlatom, t.j. nakupovali a predávali zlato v nezmenenom stave, nemali oprávnenie vyrábať investičné zlato alebo pretvárať zlato na investičné zlato. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, ak neuznali žalobcom uplatnený odpočet DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti A Energie, s.r.o., pretože nepreukázal, že predmetom nákupu nebolo investičné zlato.

5. Za nesporné považoval krajský súd aj to, že žalobca si v zdaňovacom období máj 2008 uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH z nákupu zlata od dodávateľa spoločnosti A.J. Secret Consulting, s.r.o., Bratislava v celkovej sume 9 823 746,- Sk. K obchodom, ktoré žalobca uzavrel so spoločnosťou A.J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava, krajský súd konštatoval, že prvým dodávateľom zlata na územie Slovenskej republiky bol rakúsky dodávateľ Schöeller Münzhandel GmbH, Wien, táto rakúska spoločnosť fakturovala v roku 2008 spoločnosti HiB Trade, s.r.o., dodanie investičného zlata, následne spoločnosť HiB Trade, s.r.o. predala zlato spoločnosti A.J. Secret Consulting s.r.o. a táto spoločnosť predala zlato nakúpené od HiB Trade, s.r.o. len žalobcovi. Ďalej krajský súd uviedol, že pani N. bola daňovými orgánmi vypočítaná počas kontroly DPH za zdaňovacie obdobie roku 2008 vykonanej v spoločnosti A.J. Secret Consulting s.r.o., a preto nebolo dôvodné jej opakované vypočítanie. Poukázal na to, že uvedená sa zápisnične vyjadrila, že dodané zlato malo formu plátov a nejednalo sa o investičné zlato, potvrdila, že jediným dodávateľom zlata v roku 2008 pre A.J. Secret Consulting s.r.o., bola spoločnosť HiB Trade, s.r.o..

6. Vychádzajúc zo zistení skutkového stavu krajský súd konštatoval, že žalobca mal vedomosť, že predmetom dodávky je investičné zlato, takéto zlato aj nakúpil, a len na jeho výslovnú žiadosť bolo zlato upravené na pláty, pričom hmotnosť a rýdzosť zlata zostala nezmenená; hmotnosť v gramoch je na faktúrach od rakúskeho obchodníka uvedená v celých číslach a rovnako aj vo faktúrach tuzemských obchodníkov so zlatom; v napadnutých rozhodnutiach sú uvádzané výrazy zlaté tehly, ale podľa autorizovaného prekladu znenia rakúskeho zákona o dani z obratu je investičné zlato definované ako zlaté prúty a aj zlaté tehly.

7. K námietke žalobcu o nezákonnosti opakovanej daňovej kontroly uviedol, že zákon o správe daní a

poplatkov nevyklučuje, aby po daňovej kontrole zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 zákona o DPH nebola vykonaná u daňového subjektu daňová kontrola na odpočet DPH z tovaru a služieb v zmysle § 49 zákona o DPH. Poukázal na to, že vykonanie daňovej kontroly na posúdenie nároku na odpočet DPH nie je zákonom o správe daní a poplatkov vylúčené ani v prípade ak ide o rovnaké zdaňovacie obdobie a posudzované sú okrem iných aj dodávky tovarov a služieb, ktoré už boli predmetom nadmerného odpočtu, pretože pre ich uplatnenie sú zákonom stanovené iné hmotnoprávne podmienky. Nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že potom ako bola vykonaná daňová kontrola od 27.07.2008 do 14.09.2009 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 zákona o DPH, už nebolo možné vykonať daňovú kontrolu od 04.05.2011 do 03.05.2012 podľa § 49 zákona o DPH za rovnaké zdaňovacie obdobie t.j. máj 2008.

8. V súvislosti s námietkou žalobcu o nezákonnosti dôkazov získaných opakovanou daňovou kontrolou krajský súd konštatoval, že v prejednávanej veci nebola vykonaná opakovaná daňová kontrola v zmysle § 15b zákona o správe daní a poplatkov, pre výkon ktorej skutočne neboli splnené zákonné podmienky, avšak správca dane vykonal daňovú kontrolu podľa § 15 zákona o správe daní, ktorá bola zameraná na splnenie podmienok na odpočet DPH podľa § 49 zákona o DPH.

9. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, že v daňovom konaní neprebehlo prvostupňové konanie, nakoľko v tejto súvislosti je potrebné vychádzať z § 15 zákona o správe daní a poplatkov, pričom daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie, ale iba zisťovacie (§ 15 ods. 1), výstup z daňovej kontroly (protokol), ktorým sa táto ukončuje je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13) a súčasne predstavuje zákonom označený dôkazný prostriedok (§ 29 ods. 4). Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že vyrubovacie konanie vôbec neprebehlo, keď daňová kontrola ukončená protokolom č. 930040 1/1/266442/2012 z 28.02.2012 a dodatku č. 1 z 03.05.2012, ktorý bol so žalobcom prejednaný dňa 03.05.2012, následne začalo vyrubovacie konanie, s poukazom na to, že účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane vykonať dôkazy už vykonané, ktoré boli obstarané v rámci daňovej kontroly a ak daňový subjekt nepredložil také dôkazy alebo neuviedol také tvrdenia, s ktorými sa správca dane nevyporiadal počas daňovej kontroly, nie je dôvod opakovať už vykonané dôkazy a vyrubovacie konanie sa obmedzí na vydanie rozhodnutia, v odôvodnení ktorého sú uvedené zistenia a závery daňovej kontroly. Krajský súd tiež poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci po ukončení daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly, a preto nebolo v rozpore so zákonom, keď správca dane nezopakoval vykonanie žalobcom navrhnutých dôkazov. Krajský súd preto túto námietku žalobcu považoval za nedôvodnú.

10. Vo vzťahu k námietke, ktorou žalobca namietal závažné procesné pochybenie zo strany žalovaného, ktoré spočívalo v nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní, krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 podľa § 15 zákona o správe daní (nie opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b), túto kontrolu ukončil protokolom z 28.02.2012 a jeho dodatkom z 03.05.2012, rozhodnutie - dodatočný platobný výmer vydal dňa 04.05.2012, t.j. v 15-dňovej lehote v súlade s § 44 ods. 6 v nadväznosti na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.. Krajský súd mal za to, že nález Ústavného súdu Slovenskej republiky v III. ÚS 24/2010-57 na danú vec nemožno aplikovať, pretože správca dane nevykonala opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b, ale podľa § 15 ods. 2 tohto zákona, a preto aj túto námietku považoval za nedôvodnú.

11. Krajský súd sa nestotožnil ani s názorom žalobcu, že žalovaný len prevzal záver správcu dane o nepreukázaní dodania priemyselného zlata od spoločnosti A.J. Secret Consulting,s.r.o., a na túto okolnosť nevypočul bývalú konateľku spoločnosti Z. N.. Krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul D. I. a prostredníctvom Daňového úradu Bratislava 1 aj A. N.; správca dane žalobcu písomne oboznámil so všetkými zisteniami, na základe ktorých prijal záver, že žalobca nakúpil od A.J. Secret Consulting,s.r.o. a od A Energie, s.r.o. zlato, ktoré vykazovalo v zmysle § 67 zákona o DPH všetky znaky investičného zlata.

12. Pokiaľ sa týka námietky žalobcu, že spoločnosti A Energie, s.r.o. Trnava a A.J. Secret Consulting, s.r.o., nemali nič spoločné, pričom spoločnosť A.J. Secret Consulting, s.r.o. riadne fungovala a daňovými kontrolami neboli u tejto spoločnosti zistené žiadne nedostatky, krajský súd konštatoval, že z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že obe spoločnosti dodali v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcovi zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH, z ktorých faktúr si žalobca uplatnil odpočet DPH. Podľa názoru krajského súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno a v konaní vierohodne nepreukázal, aké zlato mu bolo skutočne dodané, a preto i túto námietku považoval za nedôvodnú.

13. Vo vzťahu k námietke, v ktorej žalobca uviedol, že sa pridrižiava obsahu pôvodnej žaloby tvrdiac že v konaní ide o také vady, ktoré mali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a ide o dôvod, na ktorý súd musí prihliadať podľa § 250i ods. 3 O.s.p., krajský súd poukazom na to, že žaloba musí okrem všeobecných náležitostí podania obsahovať označenie rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktoré napadá, vyjadrenie v akom rozsahu sa toto rozhodnutie a postup napadá, uvedenie dôvodov, v čom žalobca vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu a aký konečný návrh robí (§ 249 ods. 2 O.s.p.), uviedol, že žalobca len všeobecne odkazuje na pôvodnú žalobu a neuviedol konkrétne dôvody, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia s tým, že súd v nevyhľadáva za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktoré podľa § 249 ods. 2 O.s.p. majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, ktorými je súd podľa § 250h O.s.p. viazaný. Podľa názoru krajského súdu právoplatne skončená vec nemôže byť prejednávaná znova (§ 159 ods. 3 O.s.p.) a ani na dôvody uvedené v pôvodnej žalobe, o ktorej už bolo právoplatne rozhodnuté, nemôže súd prihliadnuť v ďalšom konaní, ak v novej žalobe neboli výslovné uvedené.

14. Záverom krajský súd konštatoval, že v danej veci nebola vykonaná opakovaná daňová kontrola podľa § 15b zákona o správe daní a daňová kontrola na zistenie oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu dane podľa § 79 zákona o DPH nevyklučuje, aby správca dane vykonal za rovnaké zdaňovacie obdobie riadnu daňovú kontrolu na zistenie, či daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil v súlade s § 49 zákona o DPH, majúc za to, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2008, zabezpečili potrebné dôkazy, ktoré neboli získané v rozpore so zákonom, dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení z § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca nadobudol od svojich dodávateľov v kontrolovanom zdaňovacom období len investičné zlato, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH. Krajský súd nezistil procesné pochybenia na strane daňových úradov, a preto žalobca nebol ukrátený na svojich právach nezákonným postupom žalovaného a správcu dane.

15. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového orgánu sa zrušuje a vec sa vracia prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania.

16. Žalobca v odvolaní namietal nezákonnosť a vecnú nesprávnosť rozsudku krajského súdu z dôvodu jeho zmätočnosti a nepreskúmateľnosti. Podľa názoru žalobcu skutkové závery prijaté krajským súdom sú v rozpore s obsahom dôkazov, čo viedlo k nesprávnosti rozhodnutia vo veci samej. Uviedol, že zrušujúcim rozhodnutím žalovaného sa vec procesne dostala do štádia začatia vyrubovacieho konania, pričom vzhľadom na závažnosť výroku rozhodnutia žalovaného bolo povinnosťou správcu dane pokračovať v konaní a vo veci v súlade so závažným právnym názorom rozhodnúť. Napriek tomu však konanie doposiaľ nebolo ukončené. Uvedenou skutočnosťou sa žalovaný ani krajský súd nezaoberali, čím je rozsudok krajského súdu a v nadväznosti naň aj rozhodnutie žalovaného zaťažené vadou nepreskúmateľnosti pre neexistenciu dôvodov. Zdôraznil, že je vylúčené, aby súbežne pri neskončení pôvodného konania prebehla daňová kontrola a následne daňové konanie o tej istej dani za to isté zdaňovacie obdobie. Neobstojí preto argumentácia krajského súdu, že ide o dve rozdielne kontroly, pretože v prípade možnej kontroly DPH za konkrétne zdaňovacie obdobie je možné vykonať len jednu daňovú kontrolu. Opakovaná daňová kontrola spočíva v kontrole tej istej dane za to isté zdaňovacie

obdobie, pričom je irelevantné či ide o DPH s daňovou povinnosťou alebo s nadmerným odpočtom. Pokiaľ správca dane v drahej daňovej kontrole použil dôkazy získané v nezákonne vykonanej daňovej kontrole je nevyhnutné takéto dôkazy považovať za nezákonné. Žalovaný ani krajský súd sa náležité nevysporiadali s námietkou žalobcu, že v predmetnej veci neprebehlo prvostupňové konanie. V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že k prerokovaniu protokolu malo dôjsť dňa 03.05.2012 a rozhodnutie bolo vydané dňa 04.05.2012. Krajský súd v odôvodnení rozsudku nereagoval na námietku žalobcu týkajúcu sa závažného procesného pochybenia žalovaného spočívajúceho v nedodržaní zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia správcu dane podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Za nesprávny považuje aj postup krajského súdu v súvislosti so zistením skutkového stavu, keď krajský súd prevzal argumentáciu žalovaného, nakoľko sa žalobca nezúčastnil výsluchu D. I. ani sa k tejto výpovedi nevyjadril a svedkyňu N. nebolo potrebné vypočúvať vzhľadom k tomu, že už bola vypočutá v inom konaní a túto výpoveď bolo možné použiť i v tomto konaní. Vyhodnotenie tejto skutočností je nepravdivé, nakoľko žalobca tohto svedka nepozná a pri vykonávaní podnikateľskej činnosti žalobcu sa ani nezúčastnil. Z uvedeného dôvodu je potrebné tento dôkaz považovať za nulitný. Žalobca sa nestotožnil ani s názorom krajského súdu, ktorý konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom v súvislosti s tým, že nebolo možné kontaktovať spoločnosť A Energie, s.r.o.. Odovzdaním všetkých dokladov a dôkazov, ktoré mal žalobca k dispozícii si splnil svoju povinnosť a táto následne prechádza na správcu dane. Poľa názoru žalobcu je potrebné prijať záver, že došlo k presunu dôkazného bremena na správcu dane, ktorému sa nepodarilo vyvrátiť pravdivosť tvrdení žalobcu. Záverom žalobca poukázal na pochybenia žalovaného resp. správcu dane vo vzťahu k vykonávaniu dôkazov výsluchom svedka tzv. medzinárodným dožiadáním, ku ktorým dôkazom sa žalobca nemal možnosť vyjadriť, čím došlo k porušeniu práva žalobcu na spoluprácu a súčinnosť podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb..

17. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu zopakoval svoj právny názor vyslovený v žalobou napadnutom rozhodnutí resp. vo vyjadrení k žalobe a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodujúc o odvolaní žalobcu dospel k záveru, že v danej veci nebola vykonaná opakovaná daňová kontrola podľa § 15b zákona o správe daní. Uviedol, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu dane podľa § 79 zákona o DPH nevyučuje, aby správca dane vykonal za rovnaké zdaňovacie obdobie riadnu daňovú kontrolu na zistenie, či daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil v súlade s § 49 zákona o DPH, majúc za to, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2008, zabezpečili potrebné dôkazy, ktoré neboli získané v rozpore so zákonom, dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení z § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca nadobudol od svojich dodávateľov v kontrolovanom zdaňovacom období len investičné zlato, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH. Poukazujúc na uvedené závery Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp.zn. 6Sžf/23/2014 zo dňa 25.02.2015 rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/152/2012-72 <. zo dňa 04.12.2013 podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a s ustanovením § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal.

19. Žalobca doručil Ústavnému súdu Slovenskej republiky dňa 11.06.2015 sťažnosť vo veci porušenia jeho základných práv podľa č. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa č.6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/23/2014 zo dňa 25.2.2015. Namietal, že najvyšší súd sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s nesprávnymi a ústavne neprijateľnými závermi krajského súdu, prípadne k niektorým jeho námietkam sa nevyjadril vôbec, čím porušil označené práva žalobcu, keďže ním uplatnené námietky nemožno považovať za samoúčelné, ale je potrebné ich posudzovať v súvislosti s celkovým postupom daňového úradu pri výkone daňovej kontroly. V dôvodoch sťažnosti uviedol, že daňová kontrola, ktorá tvorila zákonný podklad pre vydanie rozhodnutí daňových orgánov, ktoré boli predmetom preskúmania

v rámci správneho súdnictva, bola vykonaná v rozpore so zákonom, keďže v skutočnosti išlo o opakovanú daňovú kontrolu, a nie riadnu daňovú kontrolu, ako bola daňovými orgánmi a všeobecnými súdmi iba formálne označená, keďže zo zákona o správe daní vyplývajúce podmienky pre vykonanie opakovanej daňovej kontroly splnené neboli. Ďalej namietal, že po prerokovaní protokolu o daňovej kontrole sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie, pričom touto námietkou sa najvyšší súd náležite nezaoberal, nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie dôkazov. Poukázal na to, že nezákonne vykonané dôkazy boli nesprávne vyhodnotené tak jednotlivo, ako i vo vzájomnej súvislosti a skutočný skutkový stav veci je v rozpore so skutkovým stavom tvrdným daňovými orgánmi, čím došlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov.

20. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp.zn. I. ÚS 314/2015-55 zo dňa 16.12.2015 vo vzťahu k žalobcom namietaným pochybeniam daňových orgánov poukázal na potrebu vychádzať z jednotlivých zásad daňového konania, predovšetkým zásady zákonnosti, ktorou sa dôsledne zohľadňujú fiškálne záujmy štátu a princíp dôsledného rešpektovania práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na konaní. Ústavný súd súčasne poukázal na výklad pojmu „daňová kontrola“, ktorá predstavuje súbor čiastkových úkonov správcu dane, pričom je vykonávaná v rámci konkrétneho daňového konania, ktorým sa rozumie konanie o jednej dani (druh dane) za jedno zdaňovacie obdobie vedené proti konkrétnemu daňovému subjektu. Ďalej konštatoval, že v zákone o správe daní nie je taxatívne uvedený výpočet situácií, kedy správca dane nie je oprávnený začať daňovú kontrolu. Zo všeobecných zásad a princípov daňového konania však vyplýva, že v určitých prípadoch nie je možné daňovú kontrolu vykonať. Jednou zo zákonných prekážok vykonania daňovej kontroly, je uplynutie prekluzívnej lehoty pre uskutočnenie daňovej kontroly. Uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní. Ďalšou prekážkou uskutočnenia daňovej kontroly bolo podľa názoru ústavného súdu modifikáciou zásady *res iudicatae*, pretože aj v daňovom konaní je potrebné zohľadňovať základný procesnoprávny princíp *ne bis in idem*, teda nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne subjektívne práva a povinnosti právnických alebo fyzických osôb. Uvedený princíp sa podľa názoru ústavného súdu preniesol do daňového konania ako zákaz opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok vyplývajúcich z § 15b zákona o správe daní je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť. Pojmom opakovaná daňová kontrola možno teda označiť postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí drahú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu. Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole. Z uvedeného možno uzavrieť, že pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu. Vo vzťahu k namietanému nesprávne procesnému postupu daňových orgánov po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane (vydaného po skončení daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet DPH) predchádzajúcim rozhodnutím žalovaného vydaným na základe rozsudku krajského súdu sp.zn. 11S/65/2010 z 20. októbra 2010 ústavný súd uviedol, že uvedeným procesným postupom správcu dane došlo k nedostatočnému posúdeniu právnych dôsledkov oboch daňových kontrol na sťažovateľku, ktorá legitímne očakávala vydanie meritórneho rozhodnutia v predchádzajúcom daňovom konaní, a nie začatie ďalšej daňovej kontroly rovnakej dane za totožné zdaňovacie obdobie. Takýto postup daňových orgánov potvrdený rozhodnutím najvyššieho súdu v danej veci je podľa ústavného súdu neudržateľný aj z hľadiska princípu legality podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. K námietke žalobcu, že po skončení daňovej kontroly neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie, ústavný súd uviedol, že daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom

správca dane tak svojimi postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Keďže argumenty žalobcu zostali v podstate nezodpovedané, považoval ústavný súd žalobcom napádané rozhodnutie najvyššieho súdu za arbitrárne a nepreskúmateľné, čím došlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 6 ods. 1 dohovoru. Poukazujúc na vyššie uvedené pochybenia Ústavný súd Slovenskej republiky rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/23/2014 zo dňa 25.02.2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné priznať úspech.

22. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

23. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

24. Odvolací súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

25. Odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. 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 účastníkom 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.

26. Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

27. Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. súd 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.

28. Pri preskúmaní zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov odvolací súd posudzoval, či rozhodnutia daňových orgánov vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu ako aj to, či žalobou napadnuté rozhodnutia boli vydané postupom v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

29. Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

30. Podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

31. Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, 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.

32. Podľa § 15b ods. 1 zákona o správe daní, opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením,
- b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona,
- c) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

33. Podľa § 1a písm. d/ zákona o správe daní, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

34. Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní, 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.

35. Podľa § 44 ods. 1 zákona o správe daní, vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

36. Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

37. Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní

alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

38. Odvolací súd mal z obsahu spisového materiálu preukázané, že na základe oznámenia Daňového úradu Trenčín zo dňa 24.07.2008 začala u žalobcu dňom 27.07.2008 daňová kontrola zameraná na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008. Na základe vykonanej daňovej kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol doručený žalobkyni dňa 31.08.2009. Žalobca vo vyjadrení k protokolu zo dňa 11.09.2009 namietal nezákonnosť priebehu a záverov daňovej kontroly. Uvedená daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 14.09.2009. Správca dane vydal dňa 18.09.2009 rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 645/230/79240/09/Feč, ktorý žalovaný rozhodnutím č. I/226/84-45877/2010/994159-r zo dňa 16.04.2010 potvrdil. Žalobca napadol toto rozhodnutie žalovaného žalobou na krajskom súde, ktorý ho rozsudkom č.k. 11S/65/2010-61 zo dňa 20.10.2010 zrušil z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly s tým, že uplynutie tejto lehoty má za následok nemožnosť využiť protokol z daňovej kontroly ako dôkaz. Žalovaný v zmysle rozsudku krajského súdu rozhodnutím č. I/226/84-4087/2011/994159-r zo dňa 13.01.2011 dodatočný platobný výmer č. 645/230/79240/09/Feč zo dňa 18.09.2009 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správca dane listom zo dňa 29.03.2011 oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly za mesiac máj 2008, na základe ktorej vydal dňa 28.02.2012 protokol a v nadväznosti naň dňa 04.05.2012 dodatočný platobný výmer č. 9300401/5/240506/2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 634 985,16 €. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r zo dňa 31.8.2012 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

39. Odvolací súd považoval za potrebné zaujať právny názor predovšetkým k otázke prípustnosti opakovania daňovej kontroly, ktorá predchádzala vydaniu prvostupňového rozhodnutia ako aj rozhodnutia žalovaného.

40. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že v zmysle ustálenej judikatúry daňová kontrola predstavuje čiastkový procesný postup správcu dane v rámci daňového konania. Proces daňovej kontroly je zavŕšený prerokovaním protokolu s daňovým subjektom. Vzhľadom k tomu, že protokolom sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, nemožno ho považovať za rozhodnutie, ale iba za podklad pre rozhodnutie správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva za konkrétne daňové obdobie t.j. týka sa konkrétneho druhu dane za zdaňovacie obdobie.

41. Z ustanovenia § 15b ods. 1 zákona o správe daní vyplýva možnosť vykonania opakovanej daňovej kontroly po splnení zákonom stanovených podmienok. Podľa názoru odvolacieho súdu v predmetnej veci však nebol daný žiaden zákonný dôvod na opakované vykonanie daňovej kontroly. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že vo vzťahu k pôvodne vykonanej daňovej kontrole od 27.7.2008 do 14.9.2009 bolo krajským súdom konštatované nedodržanie zákonom stanovenej prekluzívnej lehoty na jej vykonanie, ktoré má za následok ukončenie daňového konania a súčasne vytvára prekážku vykonania ďalšej daňovej kontroly. Vzhľadom k tomu, že jedným z princípov uplatňujúcich sa v daňovom konaní je princíp ne bis in idem t.j. princíp nezameniteľnosti už prijatých rozhodnutí je nevyhnutné ho zohľadniť aj vo vzťahu k opakovanej daňovej kontrole. Zákon o správe daní síce umožňuje správcovi dane vykonať u toho istého daňového subjektu aj ďalšiu daňovú kontrolu týkajúcu sa rovnakej dane a rovnakého zdaňovacieho obdobia avšak iba za splnenia podmienky, že výkon ďalšej daňovej kontroly bude mať vymedzený iný rozsah. Vzhľadom k tomu, že pre posúdenie odlišného rozsahu daňovej kontroly je rozhodujúci predmet dane je právne bezvýznamné, či sa daňová kontrola týkala nadmerného odpočtu alebo vlastnej daňovej povinnosti. Keďže u žalobcu bola v oboch prípadoch vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 je potrebné konštatovať, že ďalšia daňová kontrola vykonaná správcom dane má povahu opakovanej daňovej kontroly.

42. Odvolací súd musel prisvedčiť námietke žalobcu o pochybení správcu dane, keď po zrušení jeho rozhodnutia č. 645/230/79240/09/Feč zo dňa 18.09.2009 začal s opakovanou daňovou kontrolou a v

nadväznosti na ňu vydal rozhodnutie č. 9300401/5/240506/2012 zo dňa 04.05.2012. Je nepochybné, že rozhodnutím žalovaného č. 1/226/84-4087/2011/994159-r zo dňa 13.01.2011, ktorým zrušil dodatočný platobný výmer č. 645/230/79240/09/Feč zo dňa 18.09.2009, daňové konanie nebolo právoplatné skončené, keďže daňové konanie je ukončené až právoplatným rozhodnutím daňového orgánu. Správca dane však namiesto toho, aby pokračoval v daňovom konaní výsledkom, ktorého malo byť rozhodnutie vychádzajúce so záverov žalovaného resp. rozsudku krajského súdu o nezákonnosti predchádzajúcej daňovej kontroly začal u žalobcu s výkonom opakovanej daňovej kontroly týkajúcej sa odpočtu dane z pridanej hodnoty za to isté zdaňovacie obdobie. Správca dane tak konal svojvoľne, mimo rozsahu a spôsobu ustanoveného zákonom.

43. V nadväznosti na vyššie uvedené pochybenia správcu dane ako aj žalovaného odvolací súd vyhodnotil ako dôvodnú aj námietku žalobcu o absencii prvostupňového vyrubovacieho konania. Vzhľadom k tomu, že správca dane nepokračoval v rozhodovacom procese v zmysle pokynov žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí, ale začal s výkonom opakovanej daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná ako prvostupňové konanie žalobcovi znemožnil uplatnenie jeho procesných práv. Týmto postupom sa správca dane dopustil závažného procesného pochybenia, ktorého dôsledkom je nezákonnosť rozhodnutia správcu dane a v nadväznosti naň aj rozhodnutia žalovaného orgánu. Vzhľadom k tomu, že rozhodnutie správcu dane, ale aj žalovaného vychádzajú z podkladov získaných v opakovanej daňovej kontrole, na vykonanie ktorej neboli splnené zákonom stanovené podmienky, je potrebné prijať záver aj o nezákonnosti dôkazov vykonaných resp. použitých v tomto daňovom konaní bez ohľadu na to, či išlo o dôkazy získané v pôvodnej nezákonnej (z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty) daňovej kontrole alebo v iných konaniach.

44. K námietke žalobcu o nezákonnosti rozhodnutia správcu dane z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jeho vydanie, odvolací súd uvádza, že nesprávny postup správcu dane, ktorý sa neriadil názorom vysloveným v zrušujúcom rozhodnutí žalovaného, keď namiesto vyrubovacieho konania začal s výkonom opakovanej daňovej kontroly mal vplyv aj na pochybenie správcu dane spočívajúce v nedodržaní lehoty na vydanie rozhodnutia. Odvolací súd zastáva názor, že lehota na vydanie rozhodnutia začala správcovi dane plynúť dňom nasledujúcim po dni doručenia rozhodnutia č. 1/226/84-4087/2011/994159-r zo dňa 13.01.2011. Vzhľadom k tomu, že rozhodnutie správcu dane č. 9300401/5/240506/2012 bolo vydané až dňa 04.05.2012, je nutné prijať záver o nedodržaní lehoty na vydanie rozhodnutia. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že lehota na vydanie rozhodnutia v zmysle § 44 ods. 6 zákona o správe daní nemá povahu lehoty, ktorej nedodržanie by malo za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. Uvedená lehota má poriadkový charakter, pričom v týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t O.s.p.. Nález ústavného súdu, na ktorý poukazoval žalobca sa netýkal lehoty na vydanie rozhodnutia, ale na vykonanie daňovej kontroly.

45. Vzhľadom k tomu, že krajský súd sa so žalobcom vytýkanými nedostatkami v postupe správcu dane, ale aj žalovaného dôsledne nevysporiadal, pričom ide o také pochybenia, ktoré mali vplyv na zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, postupujúc podľa § 250ja ods. 3 O.s.p., odvolaním napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňového orgánu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

46. Úlohou prvostupňového orgánu bude v ďalšom konaní vzhľadom na neprípustnosť opakovanej daňovej kontroly postupovať tak, aby bolo daňové konanie zavŕšené vydaním rozhodnutia nadväzujúceho na pôvodne vykonanú daňovú kontrolu a rešpektujúceho požiadavku vykonať daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote.

47. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov prvostupňového konania v zmysle § 11 Výhl. č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnej pomoci za 2 úkony vo výške 58,69 € (príprava a prevzatie, spísanie žaloby), 1 úkon vo výške 60,07 € (účasť na pojednávaní), 2x režijný paušál vo výške 7,63 €, 1 x režijný paušál vo

výške 7,81 €, 20% DPH vo výške 40,10 €, súdne poplatky vo výške 70,- €, náhrada za čas strávený cestou Banská Bystrica - Trenčín a späť (2 hod. x 2) 13,01 € x 4 polhodiny 2x 52,04 € a náhrada za spotrebované pohonné hmoty 40,81 €, spolu 455,51 €. Žalobcovi zároveň priznal aj náhradu trov odvolacieho konania za 1 úkon vo výške 61,87 € (spísanie a podanie odvolania), 1x režijný paušál vo výške 8,04 € a 20% DPH vo výške 13,98 €, t.j. spolu vo výške 83,89 €.

48. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 opravný prostriedok n i e j e prípustný.