

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/32/2016
Identifikačné číslo spisu: 9013010017
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:9013010017.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: HANT BA, a.s., so sídlom Hliny 1412, Považská Bystrica, IČO: 36 328 375, právne zastúpený: JUDr. Bohumil Novák, advokát so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, so sídlom Štefanovičova 5, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/26628/2012-71 zo dňa 10. decembra 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/58/2013-48 zo dňa 7. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/58/2013-48 zo dňa 7. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 2S/58/2013-48 zo dňa 7. októbra 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/26628/2012-71 zo dňa 10.12.2012. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. MF/26628/2012-71 zo dňa 10.12.2012 žalovaný podľa § 77 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1252-122693/2010/990618-r zo dňa 15.12.2010, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/41259/09/Kav zo dňa 01.10.2009, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2006 v sume 1 048,26 € a vec vrátil na ďalšie

konanie a rozhodnutie.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že Daňový úrad Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2006, ktorá sa začala dňa 20.08.2008 a na základe oznámenia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „Daňové riaditeľstvo“) bola predĺžená do 20.08.2009. Zistenia z daňovej kontroly spracoval správca dane v protokole č. 670/320/29889/2009/Jk zo dňa 13.07.2009 a dodatku č. 1 k protokolu zo dňa 23.09.2009, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie zaslal daňovému zástupcovi žalobcu, pričom dňom prerokovania protokolu mal byť deň 18.08.2009. Keďže zásielka s výzvou zo dňa 15.07.2009 doručovaná daňovému zástupcovi žalobcu JUDr. Bohumilovi Novákovi sa pred 18.08.2009 správcovi dane nevrátila, kontaktoval správca dane adresáta telefonicky, pričom od jeho zamestnankyne zistil, že daňový zástupca je na dovolenke a že prerokovania protokolu dňa 18.08.2009 sa z tohto dôvodu nezúčastní. Protokol spolu s výzvou správca dane doručil zástupcovi žalobcu znovu dňa 02.09.2009 a prerokoval ho s ním na ústnom pojednávaní dňa 29.09.2009.

4. Dodatočným platobným výmerom č. 670/230/41259/09/Kav zo dňa 01.10.2009 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2006 v sume 1 048,26 €.

5. Na odvolanie žalobcu Daňové riaditeľstvo rozhodnutím č. I/226/1252-122693/2010/990618-r z 15.12.2010 zrušilo uvedený dodatočný platobný výmer z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote, a preto z nej vyhotovený protokol nadobudol povahu nezákonne zisteného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Poukázal pritom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 (ďalej len „nález Ústavného súdu“, resp. „Ústavný súd“), pričom konštatoval, že rozhodnutie, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, je rovnako nezákonné. Ostatnými námietkami žalobcu, uvedenými v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, sa nezaoberal.

6. Na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „Finančné riaditeľstvo“) žalovaný rozhodnutím č. MF/26628/2012-71 zo dňa 10.12.2012 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 77 ods. 3 Dňového poriadku zrušil hore uvedené rozhodnutie Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vytýkal Daňovému riaditeľstvu, že nesprávne aplikovalo nález Ústavného súdu bez posúdenia skutočností, ktoré spôsobili prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v nadväznosti na súčinnosť žalobcu pri jej výkone a jej ukončení. Daňové riaditeľstvo postupovalo podľa názoru žalovaného nesprávne aj v tom, že sa s ohľadom na uvedený záver odmietlo zaoberať ostatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Tým, že vec nebola po zrušení dodatočného platobného výmeru vrátená správcovi dane na ďalšie konanie, teda do vyrubovacieho konania, došlo podľa názoru žalovaného k porušeniu § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

7. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie je nulitným rozhodnutím, pretože bolo vydané orgánom vecne nepríslušným. Poukázal na § 77 ods. 1 a § 4 ods. 2 písm. b/ bod 1 a 2 Daňového poriadku a tvrdil, že druhostupňovým orgánom v predmetnej veci nemôže byť žalovaný, pretože vo veci ako prvostupňový orgán rozhodoval správca dane. Žalobca ďalej namietal procesnú zmätočnosť, ktorá nastala vydaním napadnutého rozhodnutia o zrušení zrušujúceho rozhodnutia Daňového riaditeľstva, nakoľko po jeho vydaní daňové orgány v konaní ďalej pokračovali, ako keby išlo o úplne nové konanie. V ňom bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 9312401/5/437089/2012 zo dňa 18.05.2012, ktorý bol však následne na odvolanie žalobcu rozhodnutím Finančného riaditeľstva č. 1020506/1/1187543/2012/5051-r zo dňa 28.9.2012 zrušený. Uvedená zmätočnosť postupu daňových orgánov, vrátane žalovaného, je podľa žalobcu závažnou procesnou vadou, ktorá robí celé konanie nezákonným. Podľa názoru žalobcu jediným dôvodom zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva bola skutočnosť, že v jeho výroku chýbala časť o vrátení veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie žalovaného považoval za úplne zbytočné a mal za to, že doplnenie výroku mohlo uskutočniť Daňové riaditeľstvo opravným rozhodnutím bez toho, aby muselo byť celé rozhodnutie zrušené, nakoľko protokol z daňovej kontroly vzhľadom na nedodržanie zákonnej lehoty nemohol byť

použitý ako zákonný dôkaz. Podľa žalobcu v danej veci už nie je možné rozhodnúť a konanie malo byť zastavené.

8. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť, pričom poukázal na to, že všeobecná vecná príslušnosť žalovaného preskúmať právoplatné rozhodnutia Finančného riaditeľstva vyplýva z § 3 ods. 1 písm. f/ zákona č. 333/2011 Z.z. Ustanovenie § 77 ods. 1 Daňového poriadku upravuje preskúmanie právoplatných rozhodnutí finančných orgánov nižších stupňov orgánmi najbližšieho vyššieho stupňa. Žalovaný ďalej uviedol, že zrušením rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 došlo k náprave nezákonného stavu, keď Daňové riaditeľstvo v rozpore s nálezom Ústavného súdu neposúdilo okolnosti ukončenia daňovej kontroly po lehote stanovenej zákonom v nadväznosti na to, či bola pri výkone daňovej kontroly zo strany žalobcu poskytnutá súčinnosť. Podľa názoru žalovaného, ak sa v ďalšom konaní preukáže nesúčinnosť zo strany žalobcu, bude možné použiť protokol z daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok. Žalovaný poukázal tiež na to, že v nadväznosti na napadnuté rozhodnutie Finančné riaditeľstvo v ďalšom konaní rozhodnutím č. 1100306/1/46647/2013/5051-r zo dňa 04.02.2013 zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane č. 670/230/41259/09/Kav zo dňa 01.10.2009 a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie, pričom vyslovilo názor, že zo strany žalobcu nebola pri ukončení daňovej kontroly poskytnutá požadovaná súčinnosť, a preto je v konaní správca dane oprávnený použiť protokol z daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok. K namietanej procesnej zmätočnosti žalovaný uviedol, že vzhľadom na zrušenie dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.10.2009 začal správca dane novú daňovú kontrolu s tým istým predmetom, na základe ktorej vydal nový dodatočný platobný výmer zo dňa 18.05.2012. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo rozhodnutím č. 1020506/1/1187543/2012/5051-r zo dňa 28.09.2012 platobný výmer zrušilo s ohľadom na neukončené daňové konanie vo vzťahu k predchádzajúcej daňovej kontrole začatej dňa 20.08.2008. Žalovaný tiež zaujal názor, že napadnutým rozhodnutím zo dňa 10.12.2012 nedoplnil len výrok rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010, ale vyslovil právny názor, ktorým bolo Finančné riaditeľstvo v ďalšom konaní viazané.

9. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že kompetencia žalovaného preskúmať rozhodnutia Finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní je jednoznačne daná v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z., a preto napadnuté rozhodnutie nemožno z tohto dôvodu považovať za nulité. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že Daňové riaditeľstvo sa nezaoberalo skutočnosťou, z akého dôvodu bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu až dňa 29.09.2009 a či k tomuto prekročeniu lehoty neprispel aj žalobca svojim konaním, resp. neposkytnutím súčinnosti. Ďalej sa krajský súd nestotožnil ani s ostatnými žalobnými námietkami a konštatoval, že žalovaný správne vyhodnotil skutkový a právny stav a vec po právnej stránke posúdil správne, pričom sa riadne vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými žalobcom v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu.

10. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu počas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a konanie sa zastavuje. V dôvodoch odvolania opätovne namietal nulitu napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom zdôraznil, že práve na základe tejto konkrétnej veci došlo k zmene právnej úpravy Daňového poriadku, čím bolo nepochybne preukázané, že v čase vydania rozhodnutia žalovaný nebol kompetentný na vydanie takéhoto rozhodnutia. Zmena právnej úpravy sa týka ustanovenia § 4 ods. 2 písm. b/ bod 2. Daňového poriadku, keď od 01.01.2014 boli z pôvodného textu zákona vypustené slová „v prvom stupni“. Tým práve žalovaný po zistení opodstatnenosti tejto námietky sa snažil napraviť nezákonnosť svojho konania v prechádzajúcom období. Krajský súd v plnom rozsahu prevzal tvrdenia žalovaného bez toho, aby sa i v tejto súvislosti vysporiadal s touto námietkou. Žalobca mal za to, že použitie zákona č. 133/2011 Z.z. v tomto prípade je vylúčené, pretože tento zákon má charakter všeobecne záväzného právneho predpisu, avšak pre správu daní je možné použiť len Daňový poriadok, pretože tento predpis má vo vzťahu k zákonu č. 133/2011 Z.z. postavenie predpisu *lex specialis*, čo znamená prednostné a výlučné použitie Daňového poriadku. Účelovosť záverov žalovaného ako aj krajského súdu vyplýva aj z toho, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku a nikde nie je ani zmienka o zákone č. 133/2011 Z.z., čím je preukázané, že žalovaný podľa tohto zákona ani napadnuté rozhodnutie nevydal.

Žalobca zotrval aj na námietke týkajúcej sa zmätočnosti celého konania. V tejto súvislosti uviedol, že prvé konanie bolo právoplatne ukončené zrušujúcim rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva. Následne svojvoľne začalo nové konanie, akoby predchádzajúce konanie neexistovalo. Toto následné konanie pokračovalo vydaním rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru č. 9312401/5/437089/2012 zo dňa 18.05.2012, ktoré bolo na základe odvolania žalobcu rozhodnutím Finančného riaditeľstva č. 1020506/1/1187543/2012/5051-r zo dňa 28.09.2012 zrušené. Toto právoplatné rozhodnutie doposiaľ platí a je záväzná, pričom ide o druhé rozhodnutie v tej istej veci. Zdôraznil, že v tej istej veci môže konať verejný orgán len raz a nemôže v tej istej veci konať bez obmedzení, pretože tu existuje prekážka právoplatne rozhodnutej veci. V tejto spojitosti dal do pozornosti nález Ústavného súdu SR II. ÚS 191/2012 zo dňa 04.09.2013, podstatou ktorého je nezmyselnosť konania verejného orgánu, keď sa rozhodnutie zrušuje len preto, aby sa zrušilo zrušujúce rozhodnutie a nemá to v ďalšom priebehu konania žiadny vplyv na zmenu už pôvodne ukončených konaní. V súvislosti s námietkou nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného pre zmätočnosť jeho dôvodov krajský súd priznal zmätočnosť celého konania, avšak dospel k záveru, že táto zmätočnosť bola postupom žalovaného odstránená. Takýto záver je v rozpore so skutočným stavom, pričom krajský súd nezodpovedal na obsah námietky žalobcu, ktorý tvrdil, že vôbec nebolo potrebné právoplatné rozhodnutie zrušovať, ale malo sa jednoduchým spôsobom doplniť. Krajský súd neuviedol, aké zákonné postupy žalovaný urobil na odstránenie zmätočnosti konania. Rovnako nereagoval ani na námietku žalobcu o plynutí lehôt na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Na márne uplynutie týchto zákonných lehôt súd musí prihliadať z úradnej povinnosti, keďže ide o takú vadu konania, ktorej následkom je nezákonnosť rozhodnutia. Ďalej uviedol, že nie je pravdou, že by sa Finančné riaditeľstvo vo svojom rozhodnutí nezaoberalo otázkou súčinnosti v súvislosti s vydaním zrušujúceho rozhodnutia zo dňa 15.12.2010, keď v odôvodnení tohto rozhodnutia sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré predchádzali ukončeniu daňovej kontroly, a teda i skutočnosti týkajúcej sa súčinnosti žalobcu pri jej ukončení. Taktiež sa nestotožnil s názorom, že by sa Daňové riaditeľstvo vo svojom rozhodnutí zo dňa 15.12.2010 nezaoberalo námietkami žalobcu, keďže tieto námietky boli akceptované s tým, že bolo poukázané na nezákonné závery správcu dane v súvislosti s vykonávaním a hodnotením dôkazov. Žalobca spochybňoval aj úradný záznam správcu dane zo dňa 17.08.2009, na základe ktorého zamestnankyňa jeho právneho zástupcu informovala, že právny zástupca je na dovolenke, poštu nepreberá a preto sa prerokovania protokolu nezúčastní. V tejto súvislosti uviedol, že zo strany žalobcu resp. jeho právneho zástupcu nešlo o nesúčinnosť, ale o pochybenia správcu dane pri doručovaní písomnosti v zákonných lehotách.

11. Vyjadrenie žalovaného k odvolaniu nebolo podané.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ďalej len „S.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s § 212 ods. 1 O.s.p. a § 492 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 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 3 O.s.p., v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá, § 211 ods. 2 O.s.p. a § 492 ods. 2 S.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

13. Podľa § 491 ods. 1 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.

14. 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.

15. Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie,

ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

16. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení platnom a účinnom ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia Ministerstvo ako ústredný orgán štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva plní tieto úlohy: f/ rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva a preskúmava jeho rozhodnutia v mimoodvolacom konaní podľa osobitných predpisov.

17. Podľa § 4 ods. 3 písm. q/ zákona č. 333/2011 Z.z. Finančné riaditeľstvo plní tieto úlohy: q) rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam daňových úradov, colných úradov a Kriminálneho úradu finančnej správy a preskúmava ich rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

18. Podľa § 77 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutie, ktoré je právoplatné, okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve, môže z vlastného alebo iného podnetu preskúmať druhostupňový orgán; ak ide o rozhodnutie ministerstva, minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie. Rozhodnutie ministra nemožno preskúmavať. Podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo. Rovnako podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať správca dane, ktorý rozhodnutie vydal a o ktorom rozhodol druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo. Podľa ods. 3 rozhodnutie vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia zmení alebo zruší. Orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody.

19. Vecnú a funkčnú rozhodovaciu pôsobnosť orgánov finančnej správy vymedzuje zákon č. 333/2011 Z.z., z ktorého citovaných ustanovení vyplýva, že Finančné riaditeľstvo (pred zmenou názvu Daňové riaditeľstvo) rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam daňových úradov a preskúmava ich právoplatné rozhodnutia v mimoodvolacom konaní v prípadoch, ak rozhodoval daňový úrad v prvom stupni správneho konania. Ak v prvostupňovom konaní rozhodovalo Finančné riaditeľstvo, odvolacím orgánom je Ministerstvo financií Slovenskej republiky, ktoré tiež preskúmava právoplatné rozhodnutia Finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní, a to bez ohľadu na skutočnosť, či Finančné riaditeľstvo právoplatne rozhodlo ako správny orgán prvého stupňa, alebo ako odvolací orgán.

20. Žalovaný je teda oprávnený preskúmať v mimoodvolacom konaní každé právoplatné rozhodnutie Finančného riaditeľstva a rozhodnúť o jeho zmene alebo zrušení a vrátení veci, ak dospeje k záveru, že ide o rozhodnutie nezákonné. Z hľadiska svojej povahy je preskúmanie rozhodnutia v mimoodvolacom konaní mimoriadnym opravným prostriedkom, ktorý v daňovom konaní slúži na nápravu nezákonnosti právoplatných rozhodnutí, bez zreteľa na to, či ide o právoplatné rozhodnutie prvostupňového alebo odvolacieho orgánu. Nejde teda o riadny opravný prostriedok v treťom stupni konania, ktorý by narúšal zásadu dvojinstančnosti rozhodovania v daňovom konaní. Konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánov finančnej správy mimo odvolacieho konania upravuje Daňový poriadok v § 77, pričom kompetenciu preskúmať právoplatné rozhodnutie zveruje druhostupňovému orgánu. Pojem „druhostupňový orgán“ je v nadväznosti na ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. nutné systematicky vykladať ako najbližšie nadriadený orgán v hierarchii orgánov finančnej správy. To inými slovami znamená, že orgánom, ktorý je oprávnený preskúmať právoplatné rozhodnutie Finančného riaditeľstva, je ten orgán, ktorý by bol inak oprávnený rozhodovať o odvolaní proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva. Týmto orgánom je žalovaný. Skutočnosť, že v prejednávanej veci rozhodoval v prvom stupni daňového konania správca dane a vtedajšie Daňové riaditeľstvo jeho rozhodnutie v odvolacom konaní zrušilo, neznamená, že žalovaný nemá kompetenciu zverenú mu § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. preskúmať rozhodnutie Daňového riaditeľstva v mimoodvolacom konaní. Výklad relevantných právnych predpisov, ktorý účelovo predostiera žalobca, by znamenal, že žiadne

rozhodnutie Finančného riaditeľstva vydané v odvolacom konaní by nemohol žalovaný preskúmať v konaní mimoodvolacom, čo by bolo v priamom rozpore s § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. a najmä so zmyslom a účelom inštitútu mimoodvolacieho konania. Z uvedených dôvodov považoval najvyšší súd odvoláciu námietku žalobcu za neopodstatnenú.

21. Pokiaľ ide o v odvolaní namietanú zmätočnosť postupu daňových orgánov v predmetnej veci, je pravdou, že tento postup nasvedčuje istej nekonzistentnosti v nazeraní na použiteľnosť protokolu z daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008, ako zákonného dôkazného prostriedku. Po zrušení pôvodného dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.10.2009 sporným rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 sa totiž začala nová daňová kontrola, na ktorej konci bol ďalší dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 18.05.2012, ktorý bol Finančným riaditeľstvom dňa 28.09.2012 zrušený, s ohľadom na neukončené daňové konanie vo vzťahu k predchádzajúcej daňovej kontrole začatej dňa 20.08.2008. Následne žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 10.12.2012 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 a na základe tohto rozhodnutia Finančné riaditeľstvo rozhodnutím zo dňa 04.02.2013 zrušilo dodatočne platobný výmer správcu dane dňa 01.10.2009.

22. Z uvedeného vyplýva, že po zrušení dodatočného platobného výmeru zo dňa 18.05.2012 neexistujú žiadne rozhodnutia, ktoré by sa týkali neskoršej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2006. Po zrušení rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 opäť začali pôsobiť účinky pôvodného dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.10.2009 o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 1 048,26 €.

23. Iste možno namietat, že rozhodovanie v predmetnej veci bolo komplikovanejšie ako bolo nutné, všetky rozhodnutia však boli vydané na to oprávnenými orgánmi a s účinkami predvídanými zákonom. Žiadna zmätočnosť, ktorá by mala byť dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia nenastala a preto považoval odvolací súd i túto námietku odvolateľa za nedôvodnú.

24. Ústavný súd v spomenutom náleze III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 konštatoval: „Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.“ Zároveň však pripomenul nasledovné: „Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp.zn. 3 Sžf 1/2009).“

25. Najvyšší súd neakceptoval ani námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Postup Daňového riaditeľstva, ktoré s poukazom na nález Ústavného súdu zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 1.10.2009 pre nepoužiteľnosť daňového protokolu ako zákonného dôkazného prostriedku z dôvodu neukončenia daňovej kontroly v zákonnej lehote, vyhodnotil žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia za nesprávny a v podstate za predčasný.

26. Práve s odvolaním sa na závery vyššie uvedeného nálezu konštatoval, že Daňové riaditeľstvo neposúdilo okolnosti ukončenia daňovej kontroly po lehote ustanovenej zákonom v nadväznosti na poskytovanie súčinnosti pri jej výkone a jej ukončení zo strany daňového subjektu. Za dôvod zrušenia predmetného rozhodnutia Daňového riaditeľstva považoval žalovaný aj porušenie § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pretože Daňové riaditeľstvo sa ako odvolací orgán nevysporiadalo so všetkými námietkami, ktoré žalobca uviedol v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru.

27. Najvyšší súd poukazuje na to, že Finančné riaditeľstvo sa v následne vydanom rozhodnutí zo dňa 04.02.2013, ktorým zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 01.10.2009, riadilo právnym názorom žalovaného, ktorým bolo viazané. Proti uvedenému rozhodnutiu Finančného riaditeľstva bol žalobca oprávnený uplatniť svoje námietky o nezákonnosti a nekompetentnosti postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly, tak ako ich nadbytočne uvádza v tu prejednávanej odvolaní proti rozsudku krajského súdu, a využiť všetky prípustné prostriedky nápravy proti tomuto i nadväzujúcim rozhodnutiam.

28. V súvislosti s prekročením stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008 Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane v dostatočnom časovom predstihu pred uplynutím tejto lehoty zaslal daňovému zástupcovi žalobcu protokol z daňovej kontroly zo dňa 13.07.2009 na vyjadrenie, s určeným termínom jeho prerokovania na deň 18.08.2009. Daňovému zástupcovi žalobcu bola zásielka po neúspešnom pokuse o doručenie uložená na pošte s tým, že zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie na pošte si v úložnej dobe nevyzdvihol a táto sa vrátila správcovi dane dňa 18.08.2009.

29. V prípade, že by sa použili relevantné ustanovenia o tzv. náhradnom doručení (§ 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), Najvyšší súd konštatuje, že zásielka by sa považovala za doručenie uplynutím 15. dňa od jej uloženia na pošte, teda dňom 11.08.2009. Stanovená lehota 8 dní na vyjadrenie k protokolu by v takom prípade uplynula dňa 19.08.2009. Je jednoznačné, že správca dane opätovne doručoval daňovému zástupcovi žalobcu protokol a výzvu na vyjadrenie sa k nemu a dohodol s ním termín prerokovania protokolu na deň 29.09.2009, kedy bola daňová kontrola ukončená.

30. Najvyšší súd poukazuje na to, že nakoľko bol daňovým zástupcom žalobcu v daňovom konaní advokát, bolo v zmysle § 17 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. možné doručiť zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie aj jeho zamestnancom povereným na prijímanie písomností. Z úradného záznamu z telefonického hovoru s pracovníčkou advokátskej kancelárie zo dňa 17.08.2009 skutočne vyplýva, že advokátska kancelária zástupcu žalobcu písomnosti počas neprítomnosti advokáta v letnom období bez bližšieho odôvodnenia neprijímala.

31. Najvyšší súd konštatuje, že správca dane je v zmysle zákona oprávnený ukončiť daňovú kontrolu kedykoľvek počas kalendárneho roka, teda bez ohľadu na charakter ročných období aj v letných mesiacoch. Pokiaľ daňový subjekt alebo jeho daňový zástupca v tom čase čerpá dovolenku alebo je mimo obvyklého miesta doručovania z podobných dôvodov, možno dobu takejto neprítomnosti adresáta, po ktorú správca dane nemôže voči nemu vykonávať úkony v rámci daňovej kontroly, vyhodnotiť ako dôvod pre spočívanie (neplynutie) lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nedostatku súčinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu.

32. Postup daňového zástupcu žalobcu, ktorý v období mesiacov júl a august 2009 nepreberal zásielky správcu dane a neurobil žiadne opatrenie pre zabezpečenie prijímania úradných zásielok po dobu jeho neprítomnosti v advokátskej kancelárii, bol podľa názoru Najvyššieho súdu celkom oprávnené vyhodnotený daňovými orgánmi ako nedostatok súčinnosti pri ukončení daňovej kontroly v nadväznosti na nález Ústavného súdu.

33. Žalobca krajskému súdu taktiež vytýkal, že sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s jeho námietkou týkajúcou sa uplynutia lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Mal za to, že predmetná lehota na vydanie rozhodnutia je lehotou zákonnou a jej uplynutím už dávno zanikla kompetencia správcu dane vo veci vydať akékoľvek rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Zdôraznil, že na márne uplynutie týchto zákonných lehôt súd musí prihliadať z úradnej povinnosti, keďže ide o takú vadu konania, ktorej následkom je nezákonnosť rozhodnutia. Najvyšší súd považoval túto námietku žalobcu za nedôvodnú, keďže ustanovenie § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., na ktoré žalobca poukazoval v žalobe (ale aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu) neupravuje plynutie lehôt pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní. Lehota, ktorou je správca dane viazaný pri

vydaní rozhodnutia vo vyrubovacom konaní je ustanovená v § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pričom táto lehota sa viaže na skončenie daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. Nedodržanie zákonom určenej lehoty na vydanie správneho rozhodnutia nie je vadou, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Uvedený právny záver vychádza z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. Lehota určená zákonom v ustanovení § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., je lehotou procesnou, ktorá ma poriadkový charakter, jej nedodržanie nespôsobuje nezákonnosť samotného rozhodnutia a jej prípadné nedodržanie nemá vplyv ani na právnu pozíciu účastníkov konania. V týchto prípadoch je ochrana účastníka konania zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t O.s.p. <. Uvedená námietka preto podľa názoru najvyššieho súdu nebola spôsobilá spochybníť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu.

34. Najvyšší súd preto dospel k záveru, že krajský súd rozhodol po právnej stránke správne a v súlade so zákonom, keď sa na podklade riadne zisteného skutkového stavu stotožnil so závermi žalovaného a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

35. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca v tomto konaní úspešný nebol a žalovanému právo na náhradu trov konania zásadne neprináleží.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.