

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/17/2015
Identifikačné číslo spisu:	7012201323
Dátum vydania rozhodnutia:	05.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7012201323.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Pilcom s.r.o., IČO: 44 844 506, so sídlom Učňovská č. 6, 040 15 Košice - Šaca, Slovenská republika, zast.: JUDr. Martinom Breznenom, IČO: 47 254 106, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Rázusova 1, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 13. novembra 2014 č. k. 6S/326/2012-68 v celosti a žalobcu iba do trov konania, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 13. novembra 2014 č. k. 6S/326/2012-68 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1020503/1/524291-953009/2012/5305 z 26.04.2012 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č. l. 20) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, konajúci v zmysle § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) a v zmysle § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice V (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 709/230/39365/11/Pac z

09.11.2011 (ďalej na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“ - č. I. 24).

Podľa § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v relevantnom znení pre prejednávanú vec platí, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky a postup podľa § 44 ods. 3 bol dodržaný, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

2. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 44 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako platiteľovi dane (viď pridelené DIČ) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej na účely rozsudku aj „DPH“, resp. „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 97.237,69 € s jej určením podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. na tom skutkovom základe, že oproti dani uvedenej v daňovom priznaní vo výške 186,15 € bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 97.423,84 €.

Vyrubenie dane z pridanej hodnoty správca dane odôvodnil tým, že nakoľko v rámci konania vo veci vyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie september 2010 mu neboli od žalobcu predložené žiadne doklady k daňovej kontrole (toto žalobca viackrát odmietol s poukazom na miestnu nepríslušnosť správcu dane) a tak neumožnil vykonanie daňovej kontroly, preto musel správca dane pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb., čo odôvodnil nielen v Protokole o určení dane podľa pomôcok č. 709/320/34363/2011/KOV z 26.09.2011 ale aj v jeho Dodatku č. 709/320/38227/2011/KOV z 28.10.2011 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení platí, že ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Podľa § 44 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyrozumie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalobca sa k začatiu daňovej kontroly (08.04.2011) nedostavil a oznámil správcovi dane, že s účinnosťou od 24.12.2010 došlo k zmene jeho sídla. Preto Daňový úrad Košice V nie je v zmysle § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. miestne príslušným daňovým úradom a nie je oprávnený požadovať predloženie akýchkoľvek dokladov od žalobcu.

Tiež žalovaný poukázal na to, že žalobca listom zo 06.09.2011 správcovi dane oznámil, že dňa 27.05.2011 novým spoločníkom žalobcu sa stala spoločnosť WOODCRAFT CORPORATION so sídlom Seychelles. Tomuto novému spoločníkovi boli v súlade s ustanovením § 122 ods. 2 Obchodného zákonníka zaslané doklady za účelom vykonania auditu novým spoločníkom. Podľa žalobcu toto má byť objektívnou skutočnosťou, pre ktorú nemohol predložiť doklady požadované správcom dane.

4. Žalovaný v súvislosti s uvedenou argumentáciou žalobcu zdôraznil, že napriek nasledujúcim výzvam správcu dane z 20.04.2011 a 22.08.2011 na predloženie dokladov toto žalobca nevykonal.

K zápisnici z 03.11.2011 o prerokovaní protokolu spísanej za osobnej prítomnosti konateľa žalobcu pána Z. R. je pripojené vyhlásenie menovaného, že nesúhlasí s protokolom ani s jeho dodatkom a trvá na svojom vyjadrení k protokolu.

5. Z predloženého spisového materiálu pre žalovaného vyplynulo, že žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu najmä tým, že počas výkonu daňovej kontroly preberal zásielky prevažne v

posledný deň odbernej lehoty, doklady uvádzané vo výzvach nepredkladal a na výzvy odpovedal listami, v ktorých neustále namietal miestnu príslušnosť správcu napriek tomu, že správca dane k tejto námietke zaujal stanovisko.

S prihladením na ustanovenia § 2 ods. 8 (povinnosť žalobcu úzko spolupracovať so správcou dane), § 15 ods. 6 (povinnosti daňového subjektu vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane) a § 29 ods. 8 (dôkazné bremeno žalobcu) zák. č. 511/1992 Zb. žalovaný vyslovil právny názor, že správca dane oprávnené pristúpil k určeniu dane podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Najvyšší súd Slovenskej republiky žalobu zo 19.06.2012, ktorá bola uznesením odstúpená na vybavenie veci Krajskému súdu v Košiciach.

7. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a postupom podľa § 250f O.s.p., a po oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného a prvostupňového orgánu dospel k záveru, že žalobe nemožno nepriznať úspech, a preto zrušil napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie aplikujúc ustanovenie § 250j ods. 2 písm. d) a e) O.s.p. a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie z ďalších uvedených dôvodov.

8. Po rekapitulácii skutkového stavu a argumentácie účastníkov súdneho konania zachytenej v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení zák. č. 511/1992 Zb. a jeho pozmeňovacieho zákona č. 504/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, krajský súd ako podstatu sporu zdôraznil spor o miestnu príslušnosť Daňového úradu Košice V.

K ustanoveniu § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. krajský súd uviedol, že zák. č. 504/2009 Z. z. v ustanovení § 3 ods. 12 zmenil s účinnosťou od 01.01.2010 [t. j.] znenie jeho štvrtej a piatej vety nasledovne:

„Tento správca dane je miestne príslušným správcou dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní.“

9. Následne krajský súd zdôraznil, že potom celkové znenie ustanovenia § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. účinné do prijatia Daňového poriadku (t. j. do 01.01.2012 po nadobudnutí účinnosti čl. I) tak bolo nasledovné:

„Ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Tento správca dane je miestne príslušným správcou dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Ak sa vykonáva proti daňovému subjektu daňová exekúcia, doterajší správca dane oznámi osobám, u ktorých je vykonávaná, zmenu správcu dane s uvedením príslušného čísla účtu správcu dane v banke. Už zaplatená daň, zaplatené preddavky na daň a zaplatené splátky dane sa novému správcovi dane neprevádzajú.“

Podľa krajského súdu v danom zákonnom ustanovení tak bol nahradený predchádzajúci text, ktorý pôvodne znel:

„Do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcou dane ten, ktorý ju začal. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety, až po ukončení daňovej kontroly alebo opakovanej

daňovej kontroly.“

10. Ďalej krajský súd zdôraznil, že dôvodová správa k zák. č. 504/2009 Z. z. sa podľa zistení krajského súdu danej právnej úprave nevenuje.

11. Avšak porovnaním vypusteného a nahradeného textu v časti § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. pre krajský súd sa potvrdil zámer zákonodarcu umožniť správcovi dane, ktorého miestna príslušnosť zanikla zmenou sídla daňového subjektu, aby nielen ukončil daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu, ale aby aj vo vyrubovacom konaní vydal meritórne rozhodnutie a doručil ho žalobcovi ako daňovému subjektu. Až po tomto momente mu zákonodarca stanovil povinnosť odstúpiť spisový materiál podľa prvej a druhej vety, tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným.

Potom časový a obsahový posun miestnej príslušnosti pôvodného správcu dane je teda podľa upraveného znenia § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. naplnený dokončením daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly a následným vydaním rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

12. Tiež krajský súd vyslovil názor, že konštantná judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (avšak podľa krajského súdu rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2009, 2Sžf/35/2010 a 8Sžf/62/2011 sa naznačenej problematiky okrajovo dotkli) nerieši právny stav vyplývajúci zo zák. č. 504/2009 Z. z. v časti týkajúcej sa nejasnosti, či až do vydania prvostupňového meritórneho rozhodnutia vo vyrubovacom konaní je „celoplošne“ plnohodnotným správcom dane miestne príslušný vo vzťahu ku kontrolovanému daňovému subjektu.

S takýmto názorom, prezentovaný najmä žalovaným, krajský súd vyslovil nesúlad, nakoľko z neho vychádzajú nasledovné neakceptovateľné názory:

- správca dane môže začať nové daňové kontroly aj za iné zdaňovacie obdobia než začal pred zmenou miestnej príslušnosti,
- správca dane, vzhľadom na praktickú stránku veci môže oddialiť vydanie vyrubovacieho rozhodnutia až na dobu, kým neukončí novo začaté daňové kontroly vzťahujúce sa k iným zdaňovacím obdobiam, než bolo obdobie kontrolované začatou daňovou alebo opakovanou daňovou kontrolou,
- v krajnom prípade zároveň by sa pripustila možnosť vydať rozhodnutie o vyrubení dane s neskorším dátumom než by bolo vydanie rozhodnutia o určení daňovej povinnosti, ktoré je výsledkom daňovej kontroly prebiehajúcej v čase zmeny miestnej príslušnosti.

13. Vzhľadom na uvedené krajský súd vyslovil právny názor, že námietku miestnej príslušnosti správneho orgánu v danom prípade prvostupňovú orgánu je potrebné považovať za právne významnú a zásadnú. Preto krajský súd uzatvoril, že v preskúmvanej veci vydal predmetný platobný výmer nepríslušný daňový úrad, a preto tak napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie nebolo vydané v súlade so zákonom, konkrétne § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 01.01.2010.

14. Krajský súd sa tiež zaoberal žalobnou námietkou proti uplatneniu oprávnenia správcu dane určiť daň v prejednávanej veci na základe pomôcok. Nakoľko sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí s touto námietkou žalobcu vôbec nezaoberal, tak krajský súd vyslovil, že aj v tejto namietanej časti je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

III.

Odvolanie žalobcu/žalovaného/stanoviská

A)

15. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 15.12.2014 (č. l. 85) proti trovám konania žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu nesúhlasil s priznanou výškou trov konania vo výške 67,50 €, ktoré boli priznané z titulu uhradeného súdneho poplatku vo výške 66 € a elektronického podania vo výške 1,50 €, keďže právny zástupca nevyčísľil trovy právneho zastúpenia žalobcu v zmysle ustanovenia § 151 O.s.p.

S poukazom na ustanovenie § 205 ods. 2 písm. b) O.s.p. ako aj na svoj súhlas s rozhodnutím vo veci bez nariadenia pojednávania žalobca zdôraznil, že nakoľko v predmetnej veci bolo rozhodnuté bez nariadenia pojednávania, tak právny zástupca žalobcu nemal vedomosť o tom, kedy došlo k vyhláseniu

rozsudku v tejto veci, a preto je toho názoru, že krajský súd mal vyzvať žalobcu prostredníctvom jeho právneho zástupcu tak, ako to urobil v obdobných iných konaniach.

16. Záverom žalobca navrhol, aby krajský súd v rámci autoremedúry zmenil svoj rozsudok v časti týkajúcej sa priznaného nároku na náhradu trov konania žalobcu tak, že mu prizná trovy právneho zastúpenia vo výške určenej podľa pripojeného vyúčtovania.

B)

17. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 29.12.2014 (č. I. 92) proti napadnutému rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúci dôvod odvolania:

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

18. Následne odvolací súd rekapituluje odvolacie námietky žalovaného v stručnom prehľade:

- výklad ustanovenia § 3 ods. 12 krajským súdom smeruje k tomu, že
- o prvá veta § 3 ods. 12 obsahuje všeobecné pravidlo pre postup správcu dane pri zmene miestnej príslušnosti,
- o úprava podľa tretej a štvrtej vety citovaného ustanovenia má predstavovať výnimku z tohto pravidla,
- krajský súd tiež prezentuje názor, že ak daňový subjekt zmenil sídlo počas daňovej kontroly, dovtedy miestne príslušný správca dane
- o nie je oprávnený vykonávať všetky úkony,
- o ale len dokončiť daňovú kontrolu a doručiť rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní,
- žalovaný takýto súdny výklad považuje za zužujúci a nezodpovedajúci zneniu tretej a štvrtej vety zákona č. 511/1992 Zb. nakoľko ustanovenie (právny predpis) nijako nešpecifikuje rozsah miestnej príslušnosti pôvodného správcu dane počas tohto obdobia,
- neodkladné úkony zák. č. 511/1992 Zb. nikde nedefinuje,
- takýto postup by nezodpovedal správe daní v zmysle definičného ustanovenia § 1a písm. c) zák. č. 511/1992 Zb.,
- správca dane popri existujúcich daňových kontrolách (IV. štvrťrok 2009 a január a február 2010) začal ďalšie daňové kontroly DPH za zdaňovacie obdobia marec až december 2010 na základe podnetu polície,
- kým „nový“ správca dane začne vykonávať správu daní v celom rozsahu, dovtedy je daný priestor pre daňové subjekty na špekulatívne správanie,
- o a tiež je to v rozpore s hľadiskom efektivity a hospodárnosti konania,
- nesúhlasí s teoretickými závermi krajského súdu na str. 10,
- žalovaný sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa určenia dane podľa pomôcok vysporiadal na str. 6 (posledný odsek) napadnutého rozhodnutia a
- žalovaný sa s možnosťou dohody zaoberal (str. 6) cez aplikáciu neumožnenia výkonu daňovej kontroly žalobcom (§ 15 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.).

19. Záverom žalovaný navrhol zmeniť napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietne.

C)

20. Z vyjadrenia žalobcu z 30. marca 2015, vyplýva, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa považuje za vecne správny, čo do výrokovej časti, ako aj do jeho odôvodnenia.

Podľa názoru žalobcu, krajský súd správne vyhodnotil použitie ustanovenia § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. týkajúceho sa miestnej príslušnosti správcu dane, podporeného aj obdobnými, aj keď nie identickými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré prvostupňový súd vo svojom odôvodnení konkrétne poukázal.

21. Žalobca navrhol, aby odvolací súd žalovaným podané odvolanie voči tomuto rozsudku zamietol a rozsudok súdu prvého stupňa v celom rozsahu potvrdil.

Pre prípad úspechu svojej argumentácie žalobca nenavrhol priznať náhradu trov odvolacieho konania.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

22. 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 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „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. § 250ja 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 jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie žalobcu do trov konania nie je dôvodné, pretože rozsudok krajského súdu je v odvolaní napadnutej časti výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil, a to na základe nasledujúcich právnych názorov.

Naopak vo vzťahu k odvolaniu žalovaného Najvyšší súd zaujal stanovisko, že nie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil, a to čiastočne aj z iných dôvodov (výskyt takej vady, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia).

K odvolaniu žalovaného:

23. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (žalobcu), t. j. zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu orgánu verejnej správy. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t. j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

24. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o zrušení napadnutého rozhodnutia, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 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 zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.) ako aj so stanoviskom žalovaného zvyšných účastníkov, a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžo 84/2007, sp. zn. 6Sžo 98/2008, sp. zn. 1Sžo 33/2008, sp. zn. 2Sžo 5/2009 či sp. zn. 8Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne viazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

25. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka riadneho výkladu ustanovenia § 3 zák. č. 511/1992 Zb.,

najmä jeho odseku 12 v znení platnom v čase vykonania daňovej kontroly, a následne či jeho aplikácia na určenie miestnej príslušnosti správcu dane je súladný so zákonom, t. j. so zámerom zákonodarcu. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

26. Žalovaný svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Najvyšší súd v súvislosti s uvedeným konštatuje, že pokiaľ dôjde k záveru, že procesné, resp. iné právne závery či argumenty žalovanej krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a intenzita tohto poprie zrušovacie dôvody uvedené krajským súdom vo výroku jeho rozsudku, potom odvolací súd bude aplikovať v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] jeho závery vyplývajúce pre prejednávajúcu vec z čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

27. Na druhej strane z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

28. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil 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, resp. dopĺňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

29. Medzi účastníkmi je predovšetkým sporná skutočnosť určenia miestnej príslušnosti správcu dane, ak sa jeho sídlo pred alebo počas výkonu daňovej kontroly preukázateľne zmenilo. Žalovaný už túto námietku písomne uplatnil v čase prerokovania protokolu, čo bolo aj dôvodom pre vydanie Dodatku č. 709/320/38227/11/KOV zo dňa 28.10.2011 k protokolu. Aj pre odvolací súd nezákonné určenie miestnej príslušnosti správcu dane vykonávajúceho tak daňovú kontrolu a následne rozhodujúceho vo vyrubovacom konaní (viď najmä § 15 ods. 12 písm. a) a pre vyrubovacie konanie § 30 ods. 2 písm. a) zák. č. 511/1992 Zb.) predstavuje významnú procesnú vadu, ktorá má značný dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä v zmysle práv garantovaných jednotlivcom proti arbitrárnemu výkonu štátnej moci prostredníctvom čl. 2 ods. 2 ústavy.

Avšak skutočnosť časových zmien v ustanovení zakotvujúcom dopad zmien kritérií miestnej príslušnosti počas výkonu daňovej kontroly resp. nasledujúceho vyrubovacieho konania nepomáha ani objasniť zákonodarca, nakoľko § 110j s rubrikou „Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2010“ neobsahuje ustanovenie, ktoré by riešilo intertemporálne účinky novej právnej úpravy, konkrétne bodu 1 čl. II zák. č. 504/2009 Z. z. obsahujúceho pozmenený text štvrtej a piatej vety § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. (viď body č. 8 a 9).

30. V tejto súvislosti však Najvyšší súd poukazuje, a to aj vzhľadom na konštatovanie krajského súdu (viď bod č. 10), že dôvodová správa k zák. č. 504/2009 Z. z. sa podľa zistení krajského súdu danej právnej úprave nevenuje, na nutnosť v prejednávanej veci časovo porovnať konkrétne znenie ustanovení § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb., a to s dôrazom na ich textovú odlišnosť alebo obdobnosť v sledovanom období, t. j. do 30.09.2009 a následne po tomto dátume.

Podľa § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2009 platí, že ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcom dane ten, ktorý ju začal. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety až po ukončení daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly. Ak sa vykonáva proti daňovému subjektu daňová exekúcia, doterajší správca dane oznámi osobám, u ktorých je vykonávaná, zmenu správcu dane s uvedením príslušného čísla účtu správcu dane v banke. Už zaplatená daň, zaplatené preddavky na daň a zaplatené splátky dane sa novému správcovi dane neprevádzajú.

Podľa § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 01.01.2010 platí, že ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Tento správca dane je miestne príslušným správcom dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Ak sa vykonáva proti daňovému subjektu daňová exekúcia, doterajší správca dane oznámi osobám, u ktorých je vykonávaná, zmenu správcu dane s uvedením príslušného čísla účtu správcu dane v banke. Už zaplatená daň, zaplatené preddavky na daň a zaplatené splátky dane sa novému správcovi dane neprevádzajú.

31. Z hľadiska logického výkladu je nepochybné, že zákonodarca navrhol ustanovenie § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. ako súbor špeciálnych a všeobecných právnych noriem, t. j. pravidiel oprávňujúcich správcu dane na výkon svojich právomocí. Prvá veta je nepochybne všeobecným pravidlom, ktoré pri výskyte právnej skutočnosti vyvolávajúcej zmenu miestnej príslušnosti podľa kritéria zakotveného v ustanovení § 3 ods. 1 (t. j. sídlo právnickej osoby, resp. miesto jej skutočného vedenia, trvalý pobyt u fyzickej osoby, resp. miesto, kde sa obvykle zdržuje) zužuje oprávnenie dovtedy príslušného správcu dane na vykonanie neodkladných úkonov a na odstúpenie spisového materiálu daňového subjektu novému správcovi dane za stanovenú dobu. Druhá veta iba spresňuje obsah vety prvej.

Avšak tretia až piata veta v znení do 31.12.2009 je špeciálnym procesným pravidlom, ktoré sa nevzťahuje na celú oblasť správy daní, v ktorej určenie miestnej príslušnosti správcu dane na tam uvedené činnosti je dominantnou úlohou zákonodarcu, ale sa vzťahuje iba na špecificky vymedzený úsek správy daní, a to na daňovú kontrolu ako jej pomenovanú časť. Týmto záverom sa eliminuje možnosť namietat' miestnu nepríslušnosť toho správcu dane v tom prípade, ak daňová kontrola začala pred zmenou hore uvedených zákonných kritérií na určenie miestnej príslušnosti správcu dane. Uvedený záver platí aj pre viac daňových kontrol, ktoré sa týkajú rôznych daňových období.

Podľa § 1a písm. c) zák. č. 511/1992 Zb. na účely tohto zákona sa rozumie správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov, 1)

32. Ďalej z porovnania vyššie uvedených časovo ako aj textovo rôznych znení ustanovenia § 3 ods. 12 pre Najvyšší súd vyplýva záver, že zákonodarca sa znenia tretej vety ustanovenia svojou legislatívnou činnosťou v sledovanom časovom období nedotkol a táto sa nezmenila. Preto aj v období pred 01.01.2010 ako aj po ňom osobitná úprava zákonodarcu pre zmenu miestnej príslušnosti počas výkonu daňovej kontroly platila bezo zvyšku.

33. V prejednávanej veci je predmetom prieskum zákonnosti aj prvostupňového rozhodnutia, ktorým správca dane dodatočne vyrubil DPH za zdaňovacie obdobie september 2010. Skutkové zistenia správcu dane o nedoplatku na dani vychádzajú z poznatkov, ktoré nadobudol počas daňovej kontroly, v ktorej mal vystupovať podľa svojho tvrdenia ako miestne príslušný správca dane v zmysle vtedy platného znenia ustanovenia § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd má z daňového spisu preukázané, konkrétne z protokolu a z Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 709/320/6944/2011/KOV zo dňa 14.03.2011 (ako príloha č. 1 a 24 - pripojené u spisu krajského súdu sp. zn. 7S/152/2012), že daňová kontrola pre spoločné obdobia marec až december 2010 (v prejednávanej veci ide o zdaňovacie obdobie september 2010) u žalobcu začne 08.04.2011 s uvedením presného času a miesta výkonu daňovej kontroly.

34. Ďalej z výpisu obchodného registra má Najvyšší súd preukázané, že s účinnosťou od 24.12.2010 žalobca zmenil s dňom zápisu od 24.12.2010 adresu svojho pôvodného sídla (§ 3 Obchodného zákonníka) z Kozmonautická č. 3, 044 14 Čaňa na novú adresu sídla, t. j. Učňovská 6, 040 15 Košice - Šaca.

S účinnosťou od 01.01.2010, ako správne zdôraznil krajský súd, nadobudol účinnosť taký text § 3 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb., ktorý pri zmene miestnej príslušnosti správcu dane počas výkonu daňovej kontroly zachováva príslušnosť pôvodne určeného správcu dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 veta prvá Obchodného zákonníka v citovanom znení sídlom právnickej osoby a miestom podnikania fyzickej osoby je adresa, ktorá je ako sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom. Podľa § 2 ods. 4 Obchodného zákonníka v citovanom znení adresou sa rozumie názov obce s uvedením jej poštového smerovacieho čísla, názov ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačné číslo, prípadne súpisné číslo, ak sa obec nečlení na ulice.

Podľa § 27 ods. 3 Obchodného zákonníka v citovanom znení zapísané údaje sú účinné voči tretím osobám odo dňa ich zverejnenia. Obsah listín, ktorých zverejnenie zákon ustanovuje, je účinný voči tretím osobám odo dňa, keď bolo zverejnené oznámenie o uložení listín do zbierky listín. To neplatí, ak zapísaná osoba preukáže, že tretia osoba o týchto údajoch alebo o obsahu listín vedela. Zapísaná osoba sa však nemôže na tieto údaje alebo obsah listín odvolávať voči tretím osobám do 15 dní odo dňa ich zverejnenia, ak tretie osoby preukážu, že o nich nemohli vedieť.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) do obchodného registra sa zapisujú v štátnom jazyku tieto [okrem iných] údaje obchodné meno, pri právnickej osobe sídlo, pri fyzickej osobe podnikateľovi meno a priezvisko, ak sa líši od obchodného mena, dátum narodenia, rodné číslo, bydlisko a miesto podnikania, ak sa líši od bydliska.

35. Avšak žalobca vykonaním hore uvedenej zmeny adresy sídla do územného obvodu Košice - Šaca sa dostal do pôsobnosti správcu dane, ktorým v tom čase bol Daňový úrad Košice II. Hoci žalovaný vôbec na túto námietku žalobcu (viď napríklad Vyjadrenie žalobcu z 20. októbra 2011 k protokolu o daňovej kontrole) nereagoval, a iba túto námietku bez bližšieho odôvodnenia spomenul napríklad v odôvodnení dodatku k protokolu (str. 4) alebo v napadnutom rozhodnutí (str. 6), tak Najvyšší súd pri zohľadnení právnej irelevancie zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly na prejednávanú vec dospel k záveru, že kritérium sídla v prípade žalobcu pri určovaní miestnej príslušnosti správcu dane viac nasvedčuje v prospech Daňového úradu Košice II (viď územný obvod mestskej časti Košice - Šaca) a nie prvostupňového orgánu, ktorým v prejednávanej veci bol Daňový úrad Košice V.

Podľa § 4 ods. 5 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v citovanom znení daňové úrady pôsobia v týchto sídlach: Bratislava I, Bratislava II, Bratislava III, Bratislava IV, Bratislava V, Bratislava VI, Malacky, Pezinok, Senec, Trnava, Dunajská Streda, Šamorín, Veľký Meder, Galanta, Sered', Sládkovičovo, Hlohovec, Piešťany, Senica, Šaštín - Stráže, Skalica, Trenčín, Bánovce nad Bebravou, Dubnica nad Váhom, Myjava, Nové Mesto nad Váhom, Stará Turá, Partizánske, Považská Bystrica, Prievidza, Nováky, Púchov, Nitra I, Nitra II, Vráble, Komárno, Hurbanovo, Kolárovo, Levice, Šahy, Želiezovce, Nové

Zámky, Štúrovo, Šurany, Šaľa, Topoľčany, Zlaté Moravce, Žilina I, Žilina II, Bytča, Čadca, Dolný Kubín, Kysucké Nové Mesto, Liptovský Mikuláš, Martin, Námestovo, Ružomberok, Turčianske Teplice, Banská Bystrica I, Banská Bystrica II, Banská Štiavnica, Brezno, Detva, Krupina, Lučenec, Filákov, Revúca, Rimavská Sobota, Tornaľa, Veľký Krtíš, Zvolen, Nová Baňa, Žiar nad Hronom, Prešov I, Prešov II, Bardejov, Humenné, Kežmarok, Levoča, Poprad, Svit, Sabinov, Snina, Stará Ľubovňa, Stropkov, Svidník, Vranov nad Topľou, Košice I, Košice II, Košice III, Košice IV, Košice V, Moldava nad Bodvou, Gelnica, Michalovce, Veľké Kapušany, Rožňava, Sobrance, Spišská Nová Ves, Trebišov, Kráľovský Chlmec.

Podľa § 4 ods. 6 zák. č. 150/2001 Z. z. v citovanom znení územné obvody v pôsobnosti daňových úradov sú uvedené v prílohe č. 1. Pôsobnosť daňových úradov pre oblasť hazardných hier je uvedená v prílohe č. 2.

Podľa Prílohy č. 2 k zák. č. 150/2001 Z. z. v citovanom znení územnými obvody v pôsobnosti Daňového úradu Košice II sú nasledujúce:

Košice - mestská časť Lorinčík,
Košice - mestská časť Luník IX,
Košice - mestská časť Myslava,
Košice - mestská časť Pereš,
Košice - mestská časť Poľov,
Košice - mestská časť Sídliisko KVP,
Košice - mestská časť Šaca,
Košice - mestská časť Západ.

36. Najvyšší súd preto musí odmietnuť obranu žalovaného (viď bod č. 18, 6. a 7. odrážka) založenú na argumente, že tým, že správca dane popri existujúcich daňových kontrolách (IV. štvrťrok 2009 a január a február 2010) začal ďalšie daňové kontroly DPH za zdaňovacie obdobia marec až december 2010 na základe podnetu polície, tak ide o rešpektovanie procesnej zásady zákonnosti v zmysle § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Pre určenie miestnej príslušnosti správcu dane, ktorý je v zmysle zákona oprávnený u daňového subjektu vykonávať daňovú kontrolu, je v zmysle § 3 zák. č. 511/1992 Zb. celkom irelevantné, že k výkonu uvedenej daňovej kontroly pristúpil na podnet orgánov Policajného zboru Slovenskej republiky, lebo nejde o kritérium, ktoré rozhoduje o stanovení miestnej príslušnosti.

37. Právny záver žalovaného, že kým „nový“ správca dane začne vykonávať správu daní v celom rozsahu, je dovtedy daný priestor pre daňové subjekty na špekulatívne správanie, sa nezakladá na racionálnych zákonných dôvodoch a je iba prejavom vopred prezumovanej viny, ktorú Najvyšší súd v svojej rozhodovacej praxi vzhľadom na zásadu nediskriminácie a rovnosť pred zákonom konštantne odmieta.

Z uvedeného dôvodu potom zákonné delegovanie miestnej príslušnosti po zmene kritérií na určenie miestnej príslušnosti nie je možné označiť, že je v rozpore s hľadiskom efektivity a hospodárnosti daňového konania.

38. V súlade so svojimi vyššie vyslovenými závermi pri aplikácii ustanovenia § 3 ods. 12, najmä tretej vety zák. č. 511/1992 Zb. (viď bod č. 31), že ak daňová kontrola ako špecificky vymedzený úsek správy daní začala pred zmenou zákonných kritérií na určenie miestnej príslušnosti správcu dane, potom túto daňovú kontrolu vrátane doručenia rozhodnutia vydaného právoplatne vo vyrubovacom konaní dokončuje pôvodný správca dane bez ohľadu na zmenu uvedených zákonných kritérií.

Avšak, a toto sa udialo v prejednávanej veci, ak daňová kontrola začne po zmene zákonných kritérií na určenie miestnej príslušnosti správcu dane, potom je irelevantné, a to aj s prihliadnutím na zásadu efektivity a hospodárnosti daňového konania, že skoršie daňové kontroly vykonáva už konkrétne, pred zmenou zákonných kritérií miestne určený správca dane.

39. Nakoľko správu daní, t. j. daňovú kontrolu vykonával správca dane (v prejednávanej veci prvostupňový orgán), ktorý zo zákona po zmene sídla žalobcu ako zákonného kritéria na určenie miestnej príslušnosti nebol miestne príslušným prvostupňovým orgánom a túto vadu výkonu právomoci mu žalobca bezvýsledne v procese daňovej kontroly, t. j. pri prerokovaní protokolu, vytkol, tak Najvyšší súd musel takto vymedzenú vadu v zmysle aplikácie zrušovacieho dôvodu zakotveného v ustanovení § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. vyhodnotiť, že má dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, lebo bolo povinnosťou žalovaného túto vadu v odvolacom konaní napraviť, čo sa však nestalo. Existencia takejto vady potom bráni správne mu súdu v ďalšom prieskume rozhodnutia správneho orgánu, lebo iba zákonnosť rozhodnutia, ktoré nenesie znaky paktu, t. j. netrpí vadami vo výkone štátnej moci, je preskúmateľná v zmysle § 250j O.s.p. Preto vykonanie prieskumu napadnutého rozhodnutia aj čo sa týka námietky oprávnenosti správcu dane určiť daň podľa pomôcok sa javí pre Najvyšší súd ako nadbytočné.

40. Záver odvolacieho súdu, že zrušovacími dôvodmi pre napadnuté rozhodnutie nebola aplikácia obidvoch ustanovení § 250j ods. 2 písm. d) a e) O.s.p., tak ako krajský súd uviedol vo výroku svojho rozsudku, ale iba jedného z nich, nezakladá jeho nezákonnosť, nakoľko krajský súd vecne správne vo výroku rozhodol o zrušení napadnutého rozhodnutia nepochybne sa opierajúc o vadu miestnej nepríslušnosti vo veci konajúceho prvostupňového orgánu.

K odvolaniu žalobcu do trov konania:

41. Odvolanie žalobcu proti trovám konania, ktorým spochybňoval právny názor krajského súdu o ich priznaní iba do výšky zaplateného súdneho poplatku a poplatku za elektronické podanie, t. j. v celkovej sume 67,50 €, vychádzalo z neprítomnosti žalobcu pri vyhlásení rozsudku. Zo súdneho spisu však pre Najvyšší súd vyplýva, že na výzvu krajského súdu žalobca podaním zo 06. marca 2013 (č. l. 44) odpovedal, že súhlasí s rozhodnutím vo veci bez nariadenia pojednávania v zmysle § 250f ods. 1 O.s.p. Následne krajský súd postupom podľa § 156 ods. 3 podporne § 246c ods. 1 O.s.p. oznámil dátum a miesto verejného vyhlásenia rozsudku, čo sa aj uskutočnilo v neprítomnosti účastníkov.

42. V časti výroku rozsudku týkajúceho sa trov konania krajský súd uviedol, že žalobcovi priznáva právo na náhradu trov konania, ktorých suma bude vyčíslená v písomnom vyhotovení rozsudku a ktorú sumu je žalovaný povinný zaplatiť žalobcovi na účet právneho zástupcu žalobcu do 3 dní od právoplatnosti rozsudku. Do spisu krajského súdu v období po vyhlásení rozsudku do jeho vyhotovenia nie je založené žiadne podanie žalobcu, ktoré by sa týkalo určenia výšky náhrady trov konania.

43. Následne krajský súd v písomnom vyhotovení priznal žalobcovi náhradu trov konania vo vyčíslennej sume 67,50 € ako trovy zistené zo spisu, ktorú odôvodnil aplikáciou ustanovenia § 250k ods. 1 spolu s § 151 ods. 1 O.s.p. tým, že žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu do troch dní od vyhlásenia rozsudku nevyčísľil najneskôr do troch pracovných dní ďalšie trovy v zmysle citovaného ustanovenia § 151 ods. 1 O.s.p. od dátumu, kedy rozhodnutie bolo vyhlásené [nie ako nesprávne žalobca namietal v zmysle odseku 4 od dátumu ukončenia konania, ak sa rozhodnutie nevyhlasuje; a navyše mu bol verejnou publikáciou oznámenia daný na vedomie čas a miesto vyhlásenia rozsudku]. Hore opísaný postup krajského súdu sa striktnie pridržiaval subsidiárnej aplikácie § 151 ods. 1 O.s.p. a Najvyšší súd preto odvoláciu argumentáciu žalobcu odvíjajúcu sa od aplikácie odseku 4, že „Podľa odseku 4 tohto ustanovenia O.s.p., ak sa rozhodnutie, ktorým sa konanie končí, nevyhlasuje a bol podaný návrh na rozhodnutie o trovách, súd vyzve účastníka na vyčíslenie trov do troch pracovných dní od doručenia výzvy. Ustanovenia odsekov 1 a 2 platia primerane. Nakoľko v predmetnej veci bolo rozhodnuté bez nariadenia pojednávania, právny zástupca žalobcu

nemal vedomosť o tom, kedy došlo k vyhláseniu rozsudku v tejto veci a je toho názoru, že súd mal vyzvať žalobcu prostredníctvom jeho právneho zástupcu tak, ako to urobil v obdobných konaniach vedených u tých istých účastníkov konania, s rovnakým predmetom sporu pod sp. zn: 6S/323/2012 a 6S/327/2012.“

musel vyhodnotiť ako nedôvodnú a odvolaniu žalobcu nevyhovel.

V.

44. Odvolací súd vzhľadom na námietky uplatnené žalobcom a žalovaným uvádza, že napadnuté rozhodnutie trpí vadou miestnej nepríslušnosti konajúceho správcu dane a preto nespĺňa zákonné požiadavky na formálne náležitosti rozhodnutia v zmysle § 30 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. Preto Najvyšší súd ďalej neskúmal zákonnosť zistenia skutkového stavu, t. j. jeho logickému vyhodnoteniu a riadnosti právneho posúdenia.

Počas konania Najvyšší súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

45. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a žalovaného, s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty (najmä závery judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého správneho orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) odstránil zistenú vadu v určení miestnej príslušnosti správcu dane.

46. Záverom Najvyšší súd upozorňuje, že vo vzťahu ku kombinácii zrušovacích dôvodov zakotvených v § 250j ods. 2 písm. a) a súčasne písm. d) O.s.p. Najvyšší súd už vyslovil svoje zásadné negatívne stanovisko týkajúce sa neprípustnosti takejto kombinácie napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 1Sžo/23/2010, resp. sp. zn. 1Sžr/123/2011, ktorého sa pridŕžiava. Nakoľko však krajský súd správne aplikoval zrušovací dôvod uvedený v ustanovení § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p., argument o súčasnej existencii zrušovacieho dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d) (nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu) v prejednávanej veci nie je možné vyhodnotiť ako vadu konania, ktorá by viedla k nezákonnosti napadnutého rozsudku krajského súdu.

47. Nakoľko išlo o základnú odvolaciu argumentáciu žalovaného, ktorá sa týkala nesprávneho určenia miestnej príslušnosti správcu dane a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

48. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba žalobca úspešný v obrannej argumentácii proti

neúspešnému odvolaniu žalovaného by mal právo na náhradu trov tohto konania.

Avšak z obsahu vyjadrenia žalobcu proti meritórnemu odvolaniu žalovaného pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca okrem všeobecne sformulovaného súhlasu s rozsudkom krajského súdu neprodukoval žiadne argumenty, ktoré by pomohli odvolaciemu súdu zaujať právny názor k odvolacím námietkam žalovaného. Preto žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

49. 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. (úprava evidencie práv týkajúcich sa správy daní je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), charakter konania si nepredurčoval požiadavku nutnosti v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

50. V prejednávanej veci Najvyšší súd Slovenskej republiky v oblasti ukladania alebo rušenia súdnych poplatkov v zmysle § 12 zák. č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch nevyužil svoje oprávnenie.

Podľa § 12 ods. 1 veta druhá zák. č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch vo veciach poplatkov za konanie na odvolacom súde rozhoduje súd, proti rozhodnutiu ktorého odvolanie smeruje, ak o poplatku nerozhodol odvolací súd.

S prihliadnutím na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd uvedenú právomoc nevyužil, dochádza tým k zákonnej delegácii na krajský súd, aby o súdnom poplatku, ak vôbec poplatková povinnosť v prejednávanej veci vznikla, za odvolacie konanie rozhodol.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).