



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu **Ing. JUDr. K. M.**, bytom v M., právne zastúpeného *JUDr. I. R., advokátkou v K.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 23, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-77388/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/110/2007-149 z dňa 04.03.2009 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/110/2007-149 z dňa 04. marca 2009 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-77388/2007/992517-r zo dňa 12. októbra 2007 **z r u š u j e** a **v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** nahradiť žalobcovi trovy konania 326,07 €, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právnej zástupkyne žalobcu JUDr. I. R., advokátky v K.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-77388/2007/992517-r zo dňa 12. októbra 2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu

Košice V č. 709/230/36932/06/ZIM zo dňa 03.11.2006 vydanému podľa § 44 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb., ktorým bol žalobcovi určený podľa pomôcok rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2001 v sume 63 416,-- Sk, podľa § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca uviedol ako jeden z dôvodov nezákonnosti rozhodnutia žalovaného aj to, že určovanie daňovej povinnosti prostredníctvom daňových pomôcok bol nezákonný. Neodôvodnil však konkrétny postup správcu dane, v čom spočívala táto nezákonnosť. Marenie výkonu daňovej kontroly správcu dane preukazoval dôkazmi označenými pod bodmi 5. až 36., uvedenými vo vyjadrení zo dňa 02.04.2008 (3. strana) a sú súčasne podrobne uvedené aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (námietky, výzvy a i.), teda podľa názoru súdu nemohlo dôjsť ani k uzavretiu dohody podľa ust. § 29 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. Procesné prostriedky žalobcu, ktoré boli adresované správcovi dane pri výkone daňovej kontroly, nie je možné považovať za súčinnosť daňového subjektu, v nadväznosti na ust. § 15 ods. 2 predposledná veta cit. zákona. Vzhľadom na prijatý právny záver NS SR v rozhodnutí č.sp. 3 Sžf 73/2008 zo dňa 04.12.2008 súd žalobu zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Okrem iného namietal, že zásadnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom sporu medzi daňovými orgánmi sťažovateľom bolo posúdenie, či je možné vykonať u sťažovateľa daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je správcom dane sťažovateľa. Sťažovateľ tento postup napádal vo svojich námietskach, aj vo svojej žalobe tvrdiac, že takýmto postupom bola u neho vykonávaná daňová kontrola, miestne nepríslušným správcom dane, resp. že postup daňového riaditeľstva bol v skutočnosti obchádzaním ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o miestnej príslušnosti v daňovom konaní (daňovej kontrole). Daňové riaditeľstvo argumentovalo tým, že podľa ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z., je daňové riaditeľstvo zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov, a preto nedošlo k pochybeniu, ak kontrolu u sťažovateľa mali vykonávať osoby, ktoré síce neboli zamestnancom Daňového úradu Košice V, ale boli zamestnancami daňového riaditeľstva.

Sťažovateľ nemôže súhlasiť s názorom obsiahnutým okrem iného v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3SžoKS 43/2006 zo dňa 27.09.2006 podľa ktorého ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z. umožňuje uvažovať o všetkých zamestnancoch, ktorých zamestnávateľom je Daňové riaditeľstvo SR, ako o zamestnancoch miestne príslušného správcu dane. Citované ustanovenie zákona č. 150/2001 Z.z. len upravuje štátnozamestnanecký právny vzťah medzi Daňovým riaditeľstvom SR a zamestnancami daňových úradov, ale je bez akéhokoľvek relevantného vzťahu k otázke miestnej príslušnosti a k otázke, kto je osobou oprávnenou konať v mene miestne príslušného správcu dane. Nakoniec aj citované ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z. ustanovuje, že Daňové riaditeľstvo SR je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Pokiaľ by výklad osôb, ktoré sú oprávnené vystupovať ako zamestnanci daňových úradov a v tomto prípade miestne

príslušného správcu dane, bol taký ako to uvádza v odôvodnení svojho rozhodnutia Najvyšší súd SR, potom by bol výraz zamestnanci daňových orgánov, ktorý je použitý v citovanom zákone ustanovení, absolútne nezrozumiteľný. Ak sú totiž určité osoby zamestnancami daňového riaditeľstva, nemôžu byť zároveň zamestnancami iného orgánu, ktorý má, ako to vyplýva z ustanovenia § 4 ods. 4 právnu subjektivitu. Je teda zřejmé, že definíciou daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa všetkých zamestnancov daňových orgánov nie je možné vysvetliť to, či zamestnanci jedného daňového úradu môžu vykonávať právomoci zamestnancov iného daňového úradu. Sťažovateľ zotrúva na názore, že postupom, keď kontrolou vykonávanou miestne príslušným správcem dane, teda Daňovým úradom Košice V u neho ako u daňového subjektu boli poverení zamestnanci iného daňového úradu, boli obídene ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. a to predovšetkým § 3 ods. 1 a § 24 ods. 1, 4 a ods. 5.

Ak by žalobca prijal argument, že ktorýkoľvek zamestnanec ktoréhokoľvek daňového orgánu oprávnený z titulu svojho postavenia zamestnanca daňového riaditeľstva vykonávať oprávnenia zamestnanca správcu dane na ktoromkoľvek daňovom orgáne, potom sa javí zbytočným a absurdným zdôvodňovanie, prečo k povereniu vykonaním daňovej kontroly sťažovateľa zamestnancami Daňového úradu Prešov I došlo. Z argumentácie vyplývajúcej z odôvodnenia rozhodnutia najvyššieho súdu však na jednej strane vyplýva, že takýto postup bol v súlade s ust. zákona č. 511/1992 Zb., na druhej strane však uvádza dôvody, pre ktoré k výkonu kontroly zamestnancami iného daňového orgánu, než miestne príslušného správcu dane, došlo. Akceptujúc argumentáciu najvyššieho súdu, obsiahnutú v citovanom rozhodnutí 3SžoKS 43/2006 zo dňa 27.09.2006, ktorá poukazuje na ustanovenia § 1a písm. j/, by potom zamestnancom správcu dane oprávneným vykonávať daňovú kontrolu u sťažovateľa, bol aj zamestnanec colného úradu alebo colného riaditeľstva, resp. obce. Pre posúdenie dodržania správnosti postupu v predmetnej veci však nie je podstatné, kto je zamestnávateľom zamestnanca daňového úradu, ale o zamestnanca ktorého daňového úradu ide. Ak už bolo povedané, tento termín používa aj zákon č. 150/2001 Z.z. a je logické domnievať sa, že tento právny predpis neobsahuje nezmyselné pojmy. Sťažovateľ teda zotrúva na názore, že jeho právom vyplývajúcim z ustanovenia článku 46 ods. 2 Ústavy SR bolo, aby daňovú kontrolu vykonávali u neho zamestnanci Daňového úradu Košice V a v prípade, že títo z dôvodu uvedeného § 24 ods. 1 vykonávať nemohli, aby boli z vykonávania kontroly vylúčení a miestna príslušnosť bola v súlade s ustanovením § 4 ods. 1 delegovaná inému správcovi dane. Iný postup nemožno považovať za správny. Sťažovateľ poukazuje na to, že na Ústavnom súde SR je pod sp.zn. II. ÚS 118/08 vedené konanie o sťažnosti sťažovateľa práve proti rozhodnutiu sp.zn. 3SžoKS 43/2006, ktorým najvyšší súd rozhodol o zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov o jednej z námietok sťažovateľa vznesených pri predmetnej daňovej kontrole práve z dôvodu nesprávneho zloženia kontrolnej skupiny.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 04.05.2009 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že z obsahu administratívneho spisu je zřejmé, že lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná. Ako je ďalej z obsahu spisu zřejmé, žalobca nepredložil žiadne doklady ku kontrole a to ani v čase,

keď lehota na vykonanie kontroly plynula, neposkytol potrebnú súčinnosť vtom zmysle, aby správca dane mohol kontrolu vykonať, preto správca dane prešiel z výkonu kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok. Na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nevzťahujú. Tento právny názor žalovaného akceptoval aj Najvyšší súd SR o čom svedčia rozsudky č. 3Sžf 4/2008 zo dňa 04.12.2008, 3Sžf 2/2009 zo dňa 29.01.2009, 3Sžf 1/2009 zo dňa 29.01.2009, ktorými NS SR v obdobnej právnej veci žalobcu, potvrdil rozsudky Krajského súdu Košice, ktorými boli zamietnuté žaloby o preskúmanie rozhodnutia správneho orgánu. Žalobcom namietané údajné nesprávne zloženie kontrolnej skupiny, bolo niekoľkokrát riešené a základe rôznych podaní žalobcu (námietky, návrhy na vylúčenie až po žalobu preskúmanie rozhodnutia správneho orgánu) so záverom, že tieto podania boli zamietnuté, resp. posúdené ako nedôvodné. U žalobcu boli poverení výkonom kontrol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až december 2001, január 2002 a december 2000 zamestnanci Daňového úradu Prešov I. Podľa ust. § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z. daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo SR je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Podľa § 2 ods. 1 cit. zákona daňovými orgánmi sú Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky a daňové úrady. Z uvedeného vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR ako zamestnávateľ všetkých zamestnancov daňových orgánov môže vyslať na služobnú cestu zamestnanca jedného daňového orgánu za účelom plnenia pracovných úloh do pôsobnosti iného daňového orgánu, pričom všetky úkony vykonávané poverenými zamestnancami, sú vykonávané v mene a pod hlavičkou miestne príslušného správcu dane daňového subjektu. Týmto postupom žalovaný neporušil zákon č. 150/2001 Z.z. v znení neskorších predpisov, ani zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a ani zák.č. 312/2001 Z.z. o štátnej službe v znení neskorších predpisov. Žalobca v odvolaní poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 3SžoKS 43/2006, proti ktorému podal sťažnosť a ktorým NS SR rozhodol o zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov o jednej z námietok sťažovateľa vznesených pri predmetnej daňovej kontrole práve z dôvodu nesprávneho zloženia kontrolnej skupiny. Podľa názoru žalovaného, právny názor súdu vyslovený v predmetnom rozsudku žalobca nesprávne interpretuje. Zásadne nemožno súhlasiť s názorom žalobcu cit.: „Pre posúdenie dodržania správnosti postupu v predmetnej veci však nie je podstatné, kto je zamestnávateľom zamestnanca daňového úradu, ale o zamestnanca ktorého daňového úradu ide“. Pre žalobcu je podstatné, aby vo vzťahu k nemu konal miestne príslušný správca dane. U fyzickej osoby sa miestna príslušnosť riadi jej trvalým pobytom, inak miestom, kde sa obvykle zdržuje (§ 3 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb.). V čase začatia daňových kontrol u žalobcu až po vydanie platobných výmerov o určení dane podľa pomôcok, bol miestne príslušným daňovým úradom žalobcu Daňový úrad Košice V. Všetky úkony a následne vydávané rozhodnutia, boli vydané miestne príslušným daňovým úradom, a to Daňovým radom Košice V. Skutočnosť, že fyzicky u žalobcu konali zamestnanci Daňového úradu Prešov I, nemá vplyv na zákonnosť začatia daňových kontrol, následne procesu určenia dane podľa pomôcok, pretože aj zamestnanci Daňového úradu Prešov I sú zamestnancami Daňového riaditeľstva SR. V súvislosti s touto námietkou žalovaný považuje za potrebné zdôrazniť, že žalobcovi bola určená daň podľa pomôcok a v takom prípade žalovaný skúma iba dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto

spôsobu určenia dane (§ 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.). Ďalej v tejto súvislosti žalovaný uvádza, že námietku o údajnom nesprávnom zložení kontrolnej skupiny žalobca v podanej žalobe o preskúmanie rozhodnutia správneho orgánu len konštatoval, nerozvádzal túto námietku v takom rozsahu ako to uvádza v podanom odvolaní a navyše existuje skorší rozsudok Najvyššieho súdu SR, kde otázka zloženia kontrolnej skupiny už bola riešená. Až z odvolania vyplýva, že podanými námietkami žalobca napáda skôr vydaný rozsudok Najvyššieho súdu SR.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V priebehu odvolacieho konania žalobca predložil nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10.12.2009, ktorým ústavný súd rozhodol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3SžoKS 43/2006 porušil základné právo JUDr. Ing. K. M. na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3SžoKS 43/2006 z 27. septembra 2006 zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

Vzhľadom na to, že najvyšší súd rozsudkom 3 SžoKS 43/2006 deklaroval pre ďalšie daňové konania zásadné pravidlo, že žalobcom tvrdené vady v zložení kontrolnej skupine nie sú vadami, ktoré by mali vplyv na zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov vo veci samej (§ 250i ods. 3 O.s.p.), daňové orgány ani súd sa týmito tvrdeniami žalobu nezaoberali a nepovažovali ich za právne významné. Zrušenie rozsudku najvyššieho súdu ústavným súdom však urobilo z tejto otázky právne relevantnú skutočnosť, ktorú je nevyhnutné v ďalšej právnej praxi všeobecných súdov i daňových orgánov zohľadňovať.

Je zřejmé, že ani Krajský súd v Košiciach vzhľadom na právnu prax riadenú rozhodovacou činnosťou najvyššieho súdu túto tvrdenú vadu nepovažoval za vadu, ktorá by aspoň potenciálne ovplyvňovala zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov. V podstate išlo o organizačný postup správcu dane, z ktorého nebolo zřejmé priame ukrátenie daňového subjektu na jeho právach. Vzhľadom na to sa ani krajský súd v odôvodnení rozsudku ňou nezaoberal.

Podľa odôvodnenia nálezu ústavný súd považuje za potrebné predovšetkým konštatovať, že skutkové okolnosti daného prípadu sú medzi účastníkmi konania nesporné. Riaditeľ daňového úradu poveril vykonaním daňovej kontroly nie vlastných zamestnancov, ale zamestnancov Daňového úradu Prešov I. Ako to vyplýva z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp. zn. I/223/613210962/2005/991545-r z 27.06.2005, urobil tak preto, že sťažovateľ predtým spochybnil nezaujatosť zamestnancov miestne príslušného daňového

úradu. K takémuto postupu mal riaditeľ predchádzajúci súhlas daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa zamestnancov Daňového úradu Prešov I.

„Ak súd alebo iný orgán koná vo veci uplatnenia práva osoby určenej v čl. 46 ods. 1 ústavy inak ako v rozsahu a spôsobom predpísaným zákonom, porušuje ústavou zaručené právo na súdnu a inú právnu ochranu. Obsah práva na súdnu a inú právnu ochranu uvedený čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva, alebo ich diskriminovať pri jeho uplatňovaní. Jeho obsahom je i zákonom upravené relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky.“ (I. US 26/94)

Podľa názoru ústavného súdu súčasťou zákonom ustanoveného postupu pri domáhaní sa práva na inom orgáne Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je i právo účastníka daňového konania, aby v jeho veci konal miestne príslušný správca dane tak, ako je to definované v ustanovení § 3 ods. 1 zákona o správe daní. Ak preto má dôjsť k zmene miestnej príslušnosti, musí sa tak stať iba z dôvodov uvedených v zákone a iba postupom uvedeným v zákone. Jedným z dôvodov zmeny miestnej príslušnosti je aj prípad, keď sú všetci zamestnanci správcu dane vylúčení.

Správca dane koná prostredníctvom svojich zamestnancov. Z tohto pohľadu nie je podstatné, že zamestnávateľom zamestnancov správcu dane nie je samotný správca dane, ale Daňové riaditeľstvo. V konečnom dôsledku to znamená, že miestne príslušný správca dane vystupuje v daňovom konaní prostredníctvom svojich zamestnancov. Totožnosť správcu dane pre účely vymedzenia miestnej príslušnosti je preto daná aj totožnosťou jeho zamestnancov.

Riaditeľ daňového úradu nepovažoval za možné vykonať daňovú kontrolu sťažovateľa prostredníctvom svojich zamestnancov vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľ spochybnil ich nezaujatosť. Napriek tomu však nepostupoval tak, že by boli títo zamestnanci vylúčení z daňového konania postupom podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní, ale bez takéhoto rozhodnutia poveril so súhlasom daňového riaditeľstva vykonaním daňovej kontroly zamestnancov iného daňového úradu.

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že ak účastník konania vedeného podľa zákona správe daní spochybnil nezaujatosť všetkých zamestnancov orgánu verejnej správy, nemá orgán verejnej správy možnosť výberu, ako bude ďalej postupovať. Je totiž povinný postupovať spôsobom, ktorý je pre takýto prípad zákonom o správe daní predpísaný. To znamená, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov musí byť rozhodnuté v zmysle § 24 ods. 5 zákona o správe daní. Nie je možné tento postup obísť tak, že bez rozhodnutia o námietke sa dotknutí zamestnanci orgánu verejnej správy fakticky vylúčia z konania a nahradia sa zamestnancami iného orgánu verejnej správy podriadeného tomu istému I vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy.

Možno dospieť k záveru, že postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce i naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení. Toto pochybenie nenapravili ani všeobecné sudy v rámci správneho súdnictva. Takýto postup je v priamom rozpore s ustanovením § 3 a § 24 zákona o správe daní a treba ho považovať za arbitráry. Znamená vo svojich dôsledkoch porušenie základného práva sťažovateľa na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (bod 1 výroku nálezu).

V ďalšom konaní daňové orgány musia zohľadniť právny názor ústavného súdu .

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c, § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca mal konaní úspech, preto mu súd priznal náhradu trov konania, ktoré pozostávali z náhrady súdnych poplatkov z podanej žaloby 66,39 € a z náhrady trov právneho zastúpenia poskytnutej žalobcovi advokátkou podľa vyhl. č. 655/2004 Z.z. (prevzatie a príprava zastúpenia 45,51 €, podanie žaloby 45,51 €, vyjadrenie k odvolaniu 48,63 €, režijný paušál 2x 5,91 €, 1x 6,31 €, DPH – 29,98 €, odvolanie z 03.04.2009 – 53,49 €, režijný paušál 6,95 €, DPH – 11,48 €). Spolu 326,07 €.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 08. apríla 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková