

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/51/2012
Identifikačné číslo spisu:	7011201002
Dátum vydania rozhodnutia:	22.08.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7011201002.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu : TOKAJ MUŠKÁT SK, s.r.o., so sídlom Veľká Bara č. 45, zastúpeného JUDr. Martinou Gombosovou, advokátkou, so sídlom v Košiciach, Moldavská cesta 6, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/14995-78262/2011/990325-r z 25. augusta 2011 a č. I/221/14995-78255/2011/990325-r z 25. augusta 2011, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/135/2011-73 zo 6. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/135/2011-73 zo dňa 6. júna 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach odložil vykonateľnosť rozhodnutí žalovaného označených v záhlaví tohto uznesenia do právoplatnosti skončenia veci a zároveň podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. tieto rozhodnutia ako aj dodatočné platobné výmery Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 438/230/8308/10/Ric zo dňa 23. apríla 2010 a č. 738/230/8304/10/Ric zo dňa 23. apríla 2010 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania - trov právneho zastúpenia v sume 841 € a iných trov konania v sume 132 €, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Výrok o odklade vykonateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného krajský súd odôvodnil tým, že vzhľadom na dôvodnosť žaloby by výkonom napadnutých rozhodnutí do právoplatného skončenia súdneho konania hrozila žalobcovi závažná ujma; úhradou predpísaných rozdielov z DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 a marec 2008 by sa žalobca mohol dostať do situácie, že by nebol schopný si plniť svoje finančné záväzky.

Konštatoval dôvodnosť žaloby v časti žalobného dôvodu ohľadne nezákonnosti rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa vyplývajúcej zo skutočnosti, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2008 (zrejme má byť správne marec 2008 a júl 2008) bola realizovaná v rozpore so zákonom, pretože ju uskutočnili zamestnanci daňovej správy, ktorí neboli organizačne začlenení ako zamestnanci miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Kráľovský

Chlmec, v ktorej súvislosti poukázal žalobca na nález Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10. decembra 2009, v ktorom ústavný súd konštatoval porušenie práva daňového subjektu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky v súvislosti so zmenou miestnej príslušnosti konajúceho správcu dane. Citujúc právne závery uvedeného nálezu Ústavného súdu SR poukázal krajský súd na to, že tieto sú plne akceptované aj rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok sp. zn. 8Sžf/7/2009 z 1. júla 2010, 6Sžf/19/2010 zo 16. júna 2010, 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 2010). Zhrnul, že ústavný súd v citovanom náleze vyslovil právny názor, že k porušeniu práva daňového subjektu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky v zmysle čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR môže dôjsť aj v procese daňovej kontroly v prípade, ak daňovú kontrolu realizuje iný ako miestne príslušný správca dane, považujúc pritom za porušenie miestnej príslušnosti správcu dane aj situáciu, ak sa v mene miestne príslušného správcu dane zúčastnili výkonu daňovej kontroly zamestnanci daňovej správy pôsobiaci na inom daňovom úrade bez toho, aby došlo k zmene miestnej príslušnosti z dôvodov uvedených v zákone a iba postupom uvedeným v zákone. Konštatoval, že k zmene miestnej príslušnosti správcu dane založenej podľa kritérií uvedených v § 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) môže dôjsť dvomi základnými spôsobmi: delegovaním podľa § 4 alebo atrahovaním podľa § 30a ods. 5 citovaného zákona. Uviedol, že legálnosť predmetnej daňovej kontroly začatej 15. apríla 2009 a ukončenej dňa 15. apríla 2010 nemôže vyplývať ani z legislatívnej zmeny realizovanej zákonom č. 494/2010 Z. z. s účinnosťou od 30. decembra 2010, v zmysle ktorej daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Krajský súd uzavrel, že nakoľko kontrolné zistenia na základe predmetnej daňovej kontroly u žalobcu neboli získané v súlade so zákonom, nebolo možné na ich základe predpísať žalobcovi predmetnými dodatočnými platobnými výmery Daňového úradu Kráľovský Chlmec rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 a marec 2008, a preto je potrebné považovať za nezákonné aj žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného. Mal za to, že vzhľadom na túto žalobnú námietku žalobcu, ktorá je dôvodom pre konštatovanie nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa, nie je potrebné, aby sa súd zaoberal dôvodnosťou ďalších žalobných námietok týkajúcich sa procesného postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly ako aj právneho hodnotenia kontrolných zistení vyplývajúcich z nezákonne realizovanej daňovej kontroly. Výrok o náhrade trov konania odôvodnil krajský súd poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. vychádzajúc z úspechu žalobcu v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Žalovaný upriamil pozornosť na to, že skutkový stav pred vydaním súdom zrušeného rozhodnutia žalovaného bol taký, že u žalobcu bola začatá daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2008, t.j. daňová kontrola zahŕňala aj zdaňovacie obdobia marec a júl 2008. Vykonaním daňovej kontroly na príkaz riaditeľa Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice, boli poverení zamestnanci Daňového úradu Košice IV. Predmetom sporu medzi účastníkmi konania bolo predovšetkým posúdenie otázky, či bolo možné u žalobcu vykonať predmetnú daňovú kontrolu zamestnancami správcu dane, ktorí neboli organizačne začlenení u miestne príslušného správcu dane žalobcu, Daňového úradu Kráľovský Chlmec. Žalovaný poukázal na to, že z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom daňového úradu nepodal, a preto riaditeľ daňového úradu o nej ani nemohol rozhodnúť a nebol ani dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu. Ďalej upriamil pozornosť na to, že v zmysle zákona č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov bolo služobným úradom všetkých zamestnancov daňových orgánov Slovenskej republiky Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pričom každý zamestnanec vykonávajúci daňovú kontrolu na niektorom daňovom úrade má určené pravidelné miesto výkonu štátnej služby, ktorým bol konkrétny daňový úrad, prípadne pracovisko daňového úradu, pričom v súlade so zákonom o daňových orgánoch a zákonom o štátnej službe bolo možné vyslať zamestnanca na pracovnú cestu za účelom vykonania daňovej kontroly na akékoľvek miesto v rámci daňovej správy Slovenskej republiky, avšak z pohľadu zákona a o správe daní a poplatkov musela byť daňová kontrola vykonaná vždy v mene daňového úradu, ktorý je správcou dane miestne príslušným pre výkon tejto

činnosti. S poukazom na § 4 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 § 3 ods. 1 až 6 citovaného zákona a na organizačný poriadok mal žalovaný za to, že daňové riaditeľstvo priamo alebo prostredníctvom pracovník daňového riaditeľstva bolo oprávnené poveriť vykonaním daňovej kontroly aj zamestnancov iného daňového úradu ako je miestne príslušný správca dane. Uzavrel, že predmetná daňová kontrola bola vykonaná na príkaz riaditeľa Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice, ktorý vykonaním daňovej kontroly poveril zamestnancov Daňového úradu Košice IV tak, ako mu to umožňovali citované ustanovenia zákonov a organizačný poriadok, pričom tento postup Najvyšší súd Slovenskej republiky nevyhodnotil ako nezákonný (rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010, 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012). Konštatoval, že z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že v zmysle vyššie citovaných zákonov a organizačného poriadku Daňového riaditeľstva SR nadriadený orgán Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Košice, vydalo príkaz riaditeľa Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice, č. 14/2009/320 Daňovému úradu Košice IV na vykonanie predmetnej daňovej kontroly u žalobcu. Následne riaditeľ miestne príslušného správcu dane žalobcu - Daňového úradu Kráľovský Chlmec, na základe poverenia č. 738/320/3066/2009/Váš,Bal zo dňa 10. marca 2009 poveril výkonom predmetnej daňovej kontroly zamestnancov daňového úradu Košice IV, ktorí predmetnú daňovú kontrolu začali aj ukončili.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil ako vecne a právne správny a zároveň uložil žalovanému povinnosť nahradiť trovy konania a trovy právneho zastúpenia odvolacieho konania v sume 161,76 € na účet právneho zástupcu žalobcu a to do troch dní od právoplatnosti rozhodnutia. Namietal, že žalovaný v podanom odvolaní uvádza aj úplne nové skutočnosti ako tie, ktoré boli uvádzané v napadnutých rozhodnutiach ako aj vo vyjadrení k žalobe zo dňa 28. februára 2011, predovšetkým skutočnosti ohľadom vykonávania štátnej služby a vyslania na služobnú cestu, na ktoré podľa názoru žalobcu nemožno v odvolacom konaní prihliadať. Vo vzťahu k argumentáciám žalovaného ohľadom zákona č. 312/2001 Z. z. žalobca uviedol, že predstavujú len vnútorný služobný vzťah medzi zamestnancami daňových orgánov a netýkajú sa pôsobenia navonok voči daňovým subjektom, t. j. aj voči žalobcovi, a preto sú právne irelevantné. S poukazom na platné a v tom čase účinné ustanovenie § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. mal za to, že pojem správca dane treba vykladať v užšom slova zmysle, t.j. že pôjde vždy o správcu dane, ktorý spravuje konkrétneho daňového subjektu, a preto daňová kontrola by mohla byť vykonávaná zákonným spôsobom len prostredníctvom zamestnancov organizačne začlenených u miestne príslušného správcu dane počas celého trvania daňovej kontroly. Akékoľvek iné tvrdenia považoval len za subjektívne úvahy a výklady žalovaného v neprospech žalobcu bez právneho základu, čo má za následok nedôvodné rozširovanie medzi zákonnosti zasahujúce do právnej istoty žalobcu. Ďalej žalobca vytkol žalovanému, že nepredložil žiaden relevantný dôkaz o tom, že by zamestnanci vykonávajúci predmetnú daňovú kontrolu boli na pracovnú cestu skutočne aj vyslaní a aj v prípade vyslania na pracovnú cestu ostávajú zamestnanci organizačne začlenení stále na svojom pôvodnom pracovisku, a preto považoval námietku žalovaného v tomto smere za právne irelevantnú a takú, ktorá žiadnym spôsobom nelegalizuje nezákonne vykonávanú daňovú kontrolu. Pokiaľ ide o judikatúru uvádzanú žalovaným, mal žalobca za to, že ide z jeho strany o účelový výklad rozhodnutí, na ktoré poukazuje, a to predovšetkým z dôvodu ich časovej postupnosti ako aj merita veci týchto rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal v medziach podaného odvolania napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Z obsahu predložených spisov správneho orgánu vyplynulo, že riaditeľ Daňového riaditeľstva SR, Pracoviska Košice, vydal Príkaz č. 14/2009/320 na vykonanie daňovej kontroly Daňovému úradu Košice IV u žalobcu s tým, že vyslanie pracovníkov daňového úradu bude realizované v súlade s Metodickým pokynom č. 5/3/2003 k jednotnému postupu pri vyslaní zamestnanca na služobnú cestu za účelom vykonania miestneho zisťovania alebo daňovej kontroly. Následne riaditeľ miestne príslušného správcu

dane žalobcu - Daňového úradu Kráľovský Chlmec, na základe Poverenia na výkon daňovej kontroly č. 738/320/3066/2009/Vaš,Bal zo dňa 10. marca 2009 poveril výkonom predmetnej daňovej kontroly u žalobcu zamestnancov daňového úradu Košice IV, ktorí predmetnú daňovú kontrolu začali aj ukončili.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) preskúmajúc napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, ktorým žalovaný namieta nesprávne právne a skutkové posúdenie veci krajským súdom, konštatuje, že sa nemožno stotožniť s právnym názorom krajského súdu premietnutým do enunciátu a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku.

Z obsahu žaloby a vyjadrenia žalobcu k podanému odvolaniu v tejto veci pre odvolací súd ako sporná medzi účastníkmi vyvstáva otázka posúdenia absolútnej povinnosti žalovaného zohľadniť v rámci odvolacieho konania žalovaného právny názor vyslovený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, a to konkrétne pri posudzovaní zákonnosti daňovej kontroly.

Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nálezu ústavného súdu vidí porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia júl 2008 a marec 2008, čo v konečnom dôsledku spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly.

Naopak, žalovaný nevidí povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 z dôvodu neexistencie skutkových predpokladov, z ktorých uvedený právny záver vychádza, t. j. z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu.

Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd odkazuje na svoje rozhodnutia v obdobnej veci sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010, 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012 a v nadväznosti na to dáva do pozornosti neskoršie uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 ako zjavne neopodstatnenú, a uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 266/2012-28 z 19. júna 2012, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012 ako zjavne neopodstatnenú.

Najvyšší súd odkazuje na svoj právny názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 : „Aj v prípade, že sťažovateľ nepodal námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V, nepochybne správca dane mohol podať návrh na delegáciu podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov. Nebola to však jeho povinnosť. Namiesto delegácie mohol využiť aj postup, ktorý nakoniec bol realizovaný, a ktorý spočíval v menej formálnych úkonoch, ktorých opodstatnenie, a tým aj ich právny základ plynie práve zo vzájomných vzťahov daňových orgánov. Ak totiž podľa zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo SR je právnickou osobou, teda subjektom s plnou právnou subjektivitou, a zároveň daňové úrady takouto plnou právnou subjektivitou nedisponujú, potom je logické, že v oblasti štátnozamestnaneckých vzťahov i vzťahov pracovnoprávných je oprávnené konať len Daňové riaditeľstvo SR. Platí to napriek tomu, že jednotliví štátni zamestnanci vykonávajú svoju prácu na daňových úradoch. Ak potom Daňové riaditeľstvo SR reagovalo na podnet riaditeľa Daňového úradu K. využitím oprávnení, ktoré mu plynú zo zákona o štátnej službe a z Organizačného poriadku daňových orgánov, nemožno postupu riaditeľa Daňového úradu K. nič vyčítať, a to predovšetkým v situácii, keď miestna príslušnosť nebola delegovaná na iného vecne príslušného správcu dane.“

Vyššie citovaný právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ohľadne zákonnosti postupu príslušných štátnych orgánov správy daní pri určení kontrolnej skupiny, Ústavný súd Slovenskej

republiky vo svojom rozhodnutí č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 nespochybnil, ba naopak vyjadril, že predmetný názor najvyššieho súdu nevykazuje nedostatky v zásade popierajúce účel a význam vykladaného a aplikovaného relevantného zákonného predpisu.

Vyššie uvedený právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu pri poverení daňových kontrolórov na výkon spornej daňovej kontroly ako zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane, a to po predchádzajúcom súhlase Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti, bol Ústavným súdom Slovenskej republiky v jeho uzneseniach č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 4. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti.

V tomto ohľade a s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012).

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené nepovažoval za správny záver krajského súdu o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí žalovaného z dôvodu, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobia marec 2008 a júl 2008 bola realizovaná v rozpore so zákonom, pretože ju uskutočnili zamestnanci daňovej správy, ktorí neboli organizačne začlenení ako zamestnanci miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Kráľovský Chlmec. Nakoľko krajský súd vec v rozsahu vyššie špecifikovaného žalobného bodu posúdil nesprávne a dôvodnosťou ďalších žalobných námietok týkajúcich sa procesného postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly ako aj právneho hodnotenia kontrolných zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly (body II. až VIII. žaloby) nezaoberal, bolo potrebné napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť podľa § 221 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd prejedá vec znova v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada s námietkami žalobcu a znova o žalobe rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní, súc viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 226 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd i o náhrade trov tohto konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu 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 uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.