



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu **J. I. K. M.**, bytom v M. I., S., zastúpeného J. I. R., advokátkou, so sídlom v K., Š., proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/11542-74532/2010/991545-r zo dňa 30. júna 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19757/2010-51 zo dňa 27. januára 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19757/2010-51 zo dňa 27. januára 2011, **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví označeného rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice I č. j. 695/321/9962/2010 zo dňa 8.2.2010, ktorým podľa § 25 ods. 1 písm. f/ zákona Slovenskej národnej rady 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.“) zastavil daňové konanie vo veci podanej námietky žalobcu proti postupu zamestnancov správca dane zo dňa 16.6.2006. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal. V odôvodnení rozsudku uviedol, že po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu bol v súlade so zákonom. Citujúc ustanovenie § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého kontrolovaný daňový subjekt môže uplatniť u správca dane námietku proti postupu zamestnanca správca dane pri výkone daňovej kontroly, bol toho názoru, že námietka musí byť nielen podaná, ale aj vyriešená počas výkonu daňovej kontroly, aby spĺňala svoj účel nápravného prostriedku. Poukázal na to, že v čase rozhodovania správca dane o námietke žalobcu t.j. po doručení zrušujúceho rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf/9/2007 zo dňa 19.4.2007 u žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu už neprebíhala daňová kontrola, ba naviac žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, a preto správca dane už 11.7.2006 prešiel z výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok, a tým odpadol dôvod ďalšieho konania o námietkach žalobcu proti postupu zamestnancov správca dane pri výkone daňovej kontroly. Súhlasil s názorom žalobcu, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a nie je ani jeho súčasťou. Z ustanovenia § 15 ods. 16, 17 zákona č. 511/1992 Zb. vyvodil, že v daňovej kontrole možno použiť všetky ustanovenia prvej časti zákona č. 511/1992 Zb. bez ohľadu na to, že zákonodarca ich detailne nevymenoval a z ostatných častí citovaného zákona vymenoval len ustanovenia § 32, § 34 a § 41. Konštatoval, že zastavenie daňového konania je upravené v § 25 citovaného zákona, t.j. v jeho prvej časti, a preto aj toto ustanovenie je možné primerane použiť v daňovej kontrole, čo však neznamená, že týmto odkazom by sa daňová kontrola stávala daňovým konaním. Uviedol, že zákon č. 511/1992 Zb. neupravuje osobitne, ako má správca dane postupovať v prípadoch, ak odpadol dôvod na konanie o námietkach proti postupu zamestnancov správca dane pri daňovej kontrole, ak daňová kontrola bola ukončená, resp. ak kontrolovaný daňový subjekt neumožnil vykonanie daňovej kontroly, na základe čoho správca dane musel pristúpiť k určaniu dane podľa pomôcok, a preto aj podľa názoru krajského súdu bolo namieste primerané použitie ustanovenia § 25 ods. 1 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. o zastavení daňového konania. Výrok o trovách konania odôvodnil krajský súd poukazom na § 250k ods. 1 OSP vychádzajúc z neúspechu žalobcu v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že jeho žalobe v celom rozsahu vyhovie a prizná mu náhradu trov celého konania, ktoré odôvodnil tým, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že súd prvého stupňa bez toho, aby bol k tomu skutkový základ a právny dôvod, prevzal konštatovanie žalovaného o tom, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, a preto správca dane prešiel (dňa 11.7.2006) do procesu určenia dane podľa pomôcok, namietajúc, že tento skutkový a právny záver je v priamom rozpore s prvším zrušujúcim rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/9/2007 zo dňa 19.4.2007, a je v rozpore aj s existujúcim skutkovým stavom známym z obsahu spisu. V tejto súvislosti poukázal na rozdiel v tvrdeniach žalovaného, ktorý ešte v roku 2007 vo svojom vyjadrení v konaní vedenom na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 3SŽf/9/2007 tvrdil, že u žalobcu vykonáva daňovú kontrolu, pretože ju nemôže nevykonávať len preto, že uplynula zákonná lehota na jej vykonanie, a po štyroch rokoch tvrdí, že v roku 2007 už daňovú kontrolu nevykonával. Znova namietal, že napadnuté rozhodnutie správcu dane nemá náležitosti uvedené v § 30 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Konštatujúc, že Daňový úrad Košice I vo svojom rozhodnutí zastavil „daňové konanie“ namietol závery súdu prvého stupňa, ktoré sú v rozpore s jeho vlastným tvrdením uvedeným v odôvodnení napadnutého rozsudku o tom, že daňová kontrola sa ani pri použití ustanovenia prvej časti a ďalších ustanovení, na ktoré § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. odkazuje, nestáva daňovým konaním. Mal za to, že keďže v ustanovení § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. neexistuje odkaz na ustanovenia §§ 46 až 50 tohto zákona, teda na konanie o riadnych opravných prostriedkoch, nemožno v daňovej kontrole postupovať podľa ustanovení štvrtej časti citovaného zákona. Nesúhlasil ani so záverom súdu prvého stupňa, že daňová kontrola musí prebiehať aj v čase, keď o námietke daňového subjektu rozhoduje oprávnený orgán, keďže postup, ktorý zvolil žalovaný a odobril súd prvého stupňa, by viedol k tomu, že by sa správca dane mohol vyhnúť konštatovaniu nezákonnosti postupu svojho zamestnanca, a tým aj dôsledkom takéhoto postupu, a zbaviť sa zodpovednosti žalovaného za nezákonnosť postupu osôb zúčastnených na daňovej kontrole. Bol toho názoru, že ustanovenie § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. taxatívne ustanovuje spôsob, akým majú byť námietky proti postupu zamestnanca správcu dane vybavené a postup správcu dane a aj žalovaného preto smerovali jednoznačne k obchádzaniu uvedeného ustanovenia.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní proti rozsudku uvádza odlišné argumenty, než aké uviedol v žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, v ktorej namietal len postup pri riešení námietky a predovšetkým to, že o námietke nebolo vecne rozhodnuté, ale daňové konanie bolo zastavené. Za prekvapivú považoval argumentáciu žalobcu, že neumožnenie vykonania daňovej kontroly zo strany žalobcu a následné určenie dane podľa pomôcok nemá skutkový a právny základ známy zo spisu, keďže skutočnosť, kedy správca dane prešiel z výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok je zachytená v zápisnici z ústneho pojednávania so žalobcom zo dňa 11.7.2006 a protokoly o určení daní podľa pomôcok, platobné výmery a rozhodnutia odvolacieho orgánu boli žalobcovi doručené. K argumentácii žalobcu, že žalovaný ešte v roku 2007 tvrdil, že vykonáva daňové kontroly, uviedol, že predmetné vyjadrenie podával žalovaný vo vzťahu k vtedy preskúmanému rozhodnutiu o námietke zo dňa 10.7.2006, a preto sa argumentácia žalovaného týkala skutkového stavu v čase vydania tohto rozhodnutia, ktoré však bolo rozsudkom Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 19.4.2007 zrušené. Poukázal na to, že žalobca nekonkretizoval svoju námietku o chýbajúcich náležitostiach preskúmaného rozhodnutia. Podľa názoru žalovaného zo skutočnosti, že správca dane zastavil daňové konanie vo veci podanej námietky, nevyplýva záver, že daňová kontrola sa stala daňovým konaním. K žalobcom namietanej nemožnosti aplikácie §§ 46 – 50 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaným z dôvodu, že ho na to ustanovenie § 15 ods. 16 citovaného zákona nespĺnomocňuje, žalovaný uviedol, že aplikoval § 48 zákona č. 511/1992 Zb. v odvolacom konaní, nie na daňovú kontrolu. Zdôraznil, že vecné rozhodovanie o námietke proti postupu zamestnancov správcu dane v čase po doručení rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/9/2007, kedy kontroly u žalobcu neprebiehali, proces určenia dane podľa pomôcok bol ukončený, už nemalo opodstatnenie. V tejto súvislosti poukázal na právny názor ustálený viacerými rozsudkami Najvyššieho súdu SR (napr. 5 Sžf/119/2009, 5Sžf/99/2009, 5Sžf/29/2009), podľa ktorého z dikcie § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že námietka má charakter sťažnosti proti postupu zamestnanca správcu dane, to znamená, že môže smerovať len voči takým nedostatkom v daňovej kontrole, ktoré majú priamu spojitosť so správaním tejto konkrétnej osoby a očakávaným výsledkom je jeho náprava v jej správaní nadriadeným orgánom alebo výmena na tomto poste.

Najvyšší súd Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa

v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP) bez nariadenia odvolacieho (§ 250ja ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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 celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení následne obmedzí iba na doplnenie ďalších dôvodov v rozsahu odvolacích námietok na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia.

K odvolacej námietke ...je potrebné prisvedčiť názoru žalovaného, že nebola predmetom žaloby, a preto s ohľadom na koncentračnú zásadu ovládajúcu správne súdnictvo, znamenajúcu, že... nemohol sa odvolací súd už v odvolacom konaní s touto námietkou zaoberať.

Odvolací súd ďalej poukazuje na už vyslovený právny názor v rozsudku v právnej veci 3Sžf/3/2009 zo dňa 29.1.2009 (účastníci konania sú totožní ako v prejednávanej veci).

Rozhodnutie podľa § 50 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o námietke proti postupu vedúceho zamestnanca správcu dane v daňovom konaní (§ 50 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.) je procesným rozhodnutím, v priebehu daňového konania, ktorým sa nerozhoduje o práve a povinnosti podľa hmotného práva. V zásade u takéhoto typu rozhodnutia (čiastkové procesné rozhodnutie) nie je osvedčené ukrátenie daňového subjektu na právach. To sa môže prejaviť až v konečnom meritórnom rozhodnutí správcu dane. Prípadné vady týchto typov čiastkových procesných rozhodnutí, ak mali vplyv na zákonnosť meritórneho rozhodnutia (§ 250i ods.3 OSP), sa preskúmajú v zmysle § 245 ods. 1 OSP až v spojení s meritórnym rozhodnutím. Ide o prejav zásady subsidiarity v správnom súdnictve. Zákonná podmienka preukázania ukrátenia fyzickej alebo právnickej osoby na jej právach (§ 247 OSP) je zákonom určeným selekčným prvkom, (obdobne ako existencia naliehavého právneho záujmu

vo všeobecnom súdnictve – § 80 písm. c/ OSP), ktorý zabraňuje zahlteniu súdneho systému nedôvodnými žalobami a ktorý je v súlade s právom na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Odvolací súd z predmetnej žaloby nezistil jednoznačne, v čom mal byť žalobca v zmysle § 247 ods. 1 OSP napadnutým rozhodnutím ukrátený na svojich právach, keďže ním bolo rozhodnuté výlučne o procesných otázkach. K ukráteniu na právach v zmysle § 247 ods. 1 OSP v zásade dochádza až meritórnym rozhodnutím správneho orgánu tým, že sa v právnej sfére daňového subjektu prejavia konštitutívne účinky rozhodnutia. Pokiaľ nie je vydané meritórne rozhodnutie, v zásade tvrdené porušenia procesných ustanovení majú iba potenciálny vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia. Odvolací súd má však, za to, že ak súd meritórne preskúmal zákonnosť administratívneho procesného rozhodnutia (§ 248 písm. a/ OSP) nie je možné uvedený nedostatok považovať za vadu súdneho konania, pretože v prípade pochybností reštriktívnym prístupom k výkladu ustanovenia § 248 písm. a/ OSP a *meritórnym prejednaním a rozhodnutím veci rozsudkom v danom prípade poskytol účastníkovi súdnu ochranu v súlade s čl. 152 ods. 4 v spojení s čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky.*

Vychádzajúc s uvedeného a s ohľadom na to, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej OSP potvrdil, stotožniac sa s právnym posúdením a dôvodmi krajského súdu, viazaný tiež rozsahom a dôvodmi odvolania ako aj rozsahom a dôvodmi podanej žaloby.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 a aj § 142 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanej ich náhrada neprináleží.

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 1.5.2011).

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostředek nie je přípustný.

V Bratislave 22. marca 2012

JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská