

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/27/2013
Identifikačné číslo spisu:	7010220604
Dátum vydania rozhodnutia:	19.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7010220604.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: Tempus - Trans, s.r.o., Železiarská č. 49, Košice -Šaca, zastúpený advokátom: JUDr. Eugen Kostovčík, Advokátska kancelária so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazová ulica 63, Banská Bystrica, predtým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Banská Bystrica, Nová ulica č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/4098-23132/2010/999523-r z 5. marca 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 22. novembra 2012, č. k. 6S/11656/2010-129, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 22. novembra 2012, č. k. 6S/11656/2010-129, 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 .

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 22. novembra 2012, č. k. 6S/11656/2010-129 zamietol, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/4098-23132/2010/999523-r z 5. marca 2010, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice II, č. 696/230/72220/09/Bbj z 13. novembra 2009, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v celkovej sume 110 848,66 €.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd preskúmal obsah administratívneho spisu a zistil, že správca dane dňa 13. novembra 2009 dodatočným platobným výmerom č.: 696/230/72220/09/Bbj podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 110 848,66 €. Daňový úrad

Košice II vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 696/330/66242/2009/Jurí zo dňa 13. októbra 2009 a dodatok k protokolu č. 696/330/66242/2009/Jurí zo dňa 1. novembra 2009. Protokol bol spolu s dodatkom prerokovaný a doručený žalobcovi dňa 3. novembra 2009. Z výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou vyplýva, že žalobca v podanom daňovom priznaní k daní z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 dňa 31. marca 2008 vykázal základ dane vo výške 37 962 267 Sk, čo je o 17 575 928 Sk menej ako zistil správca dane daňovou kontrolou a priznal daň vo výške 7 212 830 Sk, čo je o 3 339 427 Sk menej ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Tento dodatočný platobný výmer žalovaný svojím rozhodnutím zo dňa 5. marca 2010, č.: I/223/409823132/2010/999523-r podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní ako vecne správny potvrdil.

Vzhľadom k tomu, že žalobca vo svojom návrhu nenamietal výšku vyrubeného rozdielu dane z príjmov fyzických osôb ani skutkový stav veci, krajský súd sa zaoberal námietkami týkajúcimi sa procesného postupu správcu dane, voči ktorému žalobca námietky uviedol.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane „zneužil“ ako dôkazný prostriedok úkon miestneho zisťovania namiesto ústneho pojednávania so svedkami, a tým znemožnil žalobcovi klásť svedkom otázku krajský súd poznamenal, že v súlade s ustanovením § 29 zákona o správe daní je v kompetencii správcu dane, pri aplikovaní základných zásad daňového konania, určiť spôsob dokazovania. Správca dane si v tomto prípade zvolil inštitút miestneho zisťovania. Preto dožiadanim podľa § 16 zákona o správe daní požiadal príslušných správcov dane, aby využitím vyššie spomenutého inštitútu miestneho zisťovania preverili doklady týkajúce sa iba deklarovaných sprostredkovaní u jednotlivých obchodov a požadoval od dotknutých strán iba vysvetlenie akým spôsobom došlo ku kúpe autobusov (cez sprostredkovateľa, resp. priamo). Krajský súd poukázal na to, že z obsahu dožiadania správcu dane ani z obsahu zápisníc o miestnom zisťovaní nevyplýva, že by správca dane úmyselne dožiadanim o miestne zisťovanie chcel tento úkon zameniť s výsluchom svedka, lebo daňový subjekt s odberateľom uzavrel iba kúpnu zmluvu a či pred uzavretím kúpnej zmluvy odberateľ a len on sa mohol k tomu vyjadriť. Z vyjadrení odberateľov autobusov vyplýva, že kúpu autobusov dojednali a kúpnu zmluvu uzavreli priamo so zástupcom žalobcu bez sprostredkovateľa. Že v rámci vykonávania nešlo o úmyselnú simuláciu s iným úkonom (t.j. ústnym pojednávaním) svedčí podľa názoru krajského súdu okrem iného aj to, že zápisnice z miestneho zisťovania nemajú znaky zápisníc z vypočutia svedka. Ak sa miestne zisťovanie chápe ako určitý druh ohliadky, pri ktorej správca dane vlastným pozorovaním zisťuje, preveruje alebo objasňuje skutočnosti relevantné pre zákonný a efektívny výkon správy daní, potom je logické, že pri objasňovaní skutočností je potrebné aj vyjadrenie daňového subjektu, u ktorého sa miestne zisťovanie vykonáva, tak ako to predpokladá vyššie citované ustanovenie § 14 ods. 5 zákona o správe daní. Preto krajský súd námietku o simulácii úkonu - miestne zisťovanie považoval za nedôvodnú.

K spochybňovanej úplnosti dokazovania zo strany správcu dane krajský súd poznamenal, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie, ktoré uskutočnil aj v spolupráci s inými daňovými úradmi a až na základe takto vykonanej kontroly dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že deklarované sprostredkovanie bolo aj reálne uskutočnené. Zákon o správe daní a poplatkov vo viacerých svojich ustanoveniach stanovuje, že dôkazné bremeno v daňovom konaní leží na strane daňového subjektu (§ 15 ods. 6, § 29 ods. 8 a pod.). Žalobca k predmetným faktúram, ako aj zisteniam správcu dane, neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane. Podľa názoru krajského súdu si žalobca nesprávne vykladá ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď nahrádza svoju zákonnú dôkaznú povinnosť ako daňového subjektu v daňovom konaní, právom požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní skutočností, že reálne došlo k uskutočneniu sprostredkovateľskej činnosti. Preto krajský súd aj námietku o nie dostatočnom zistení skutkového stavu považoval za nedôvodnú.

K námietke žalobcu týkajúcej sa nerešpektovania princípu proporcionality pri uložení päťdňovej lehoty na vyjadrenie sa k výzve správcu dane sa krajský súd stotožnil s tvrdením žalovaného v odôvodnení rozhodnutia, že sa jednalo o vyjadrenie k faktúram, ktoré boli žalobcovi známe a ktoré sám predkladal správcovi dane. Žalobca o predĺženie lehoty nežiadal a v rámci stanovenej lehoty predložil písomné vyjadrenie. Výzva nebola vydaná podľa ustanovenia § 41 ods. 1 zákona o správe daní, a preto správca dane nemal ani dôvod určiť lehotu podľa ustanovenia § 41 ods. 2 tohto zákona ako už bolo uvedené, že

žalobca mohol požiadať o predĺženie lehoty, avšak ako to z administratívneho spisu vyplýva uvedenú skutočnosť žalobca ani len nenamietal. Z uvedených dôvodov krajský súd považoval aj túto námietku za nedôvodnú.

Pokiaľ išlo o námietku týkajúcu sa miestnej nepríslušnosti správcu dane, s ktorou sa mal krajský súd vysporiadať v intenciách uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2SŽf/31/2011-110 z 15. februára 2012, k tejto krajský súd považoval za potrebné uviesť, že počas daňovej kontroly ani v priebehu daňového konania, ba ani po vydaní dodatočného platobného výmeru správcu dane - Daňovým úradom Košice II zo dňa 13. novembra 2009, č. 696/230/72220/09/Babj žalobca nenamietal zaujatosť kontrolórov, ani ich postup a napriek tomu, že vedel kto bol poverený výkonom daňovej kontroly neuviedol, že nie sú oprávnení ju vykonávať. Ďalej poukázal na to, že daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za r. 2007 a DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2007 vykonali u žalobcu na základe Poverenia z 13. novembra 2008, č. 696/330/72325/2008/Jurí I. T. T., I. T. L. a T. A. S. E. zamestnanci boli v čase výkonu kontroly na základe Rozhodnutia generálneho riaditeľa Daňového úradu Slovenskej republiky č. 9/2007/120 z 9. marca 2007 zaradení na Oddelenie kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania a toto oddelenie bolo organizačne pričlenené k Daňovému úradu Košice I. Išlo o špeciálne oddelenie zriadené za účelom výkonu špecifických daňových kontrol u daňových subjektov v pôsobnosti miestne príslušných daňových úradov (§ 3 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Miestne príslušným správcu dane na výkon kontroly u žalobcu bol Daňový úrad Košice II, z ktorého dôvodu vystavil Poverenie na vykonanie daňovej kontroly I. T., I. T. L. a T. S. dňa 13. novembra 2008, č. 696/330/72325/2008/Jurí riaditeľ Daňového úradu Košice II, teda miestne príslušného správcu dane. Z uvedených dôvodov krajský súd aj námietku ohľadne výkonu daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane považoval za nedôvodnú a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj postup a rozhodnutie správcu dane boli v súlade so zákonom.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal zmeny napadnutého rozsudku a vrátenia veci správny orgánom na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného a krajského súdu, že miestne zisťovanie bolo adekvátnym dôkazným prostriedkom k zisteniu otázky podstatnej pre predmet sporu. Podľa žalobcu miestnym zisťovaním nebolo možné objasňovať otázku podstatnú pre predmet sporu, teda to, či kúpa bola alebo nebola zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa. Správca dane nepostupoval v súlade s ustanovením § 2 ods. 2 a § 29 ods. 2 zákona o správe daní, pretože zvolil spôsob dokazovania, ktorým vylúčil súčinnosť žalobcu, neumožňoval správne vyrubiť a vybrať daň, pretože neumožňoval čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Podľa názoru žalobcu vysvetlenia odberateľov, ktorí popreli sprostredkovanie viedli k tomu, že „vysvetlenia účastníkov miestneho zisťovania“ sprostredkovateľov a nimi predložené listinné dôkazy správne orgány neakceptovali a dospeli k rozhodujúcemu záveru, že žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Keďže tieto osoby oznamovali správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k daňovému subjektu a ich výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov, išlo o ústne svedecké výpovede a postupom správcu dane bola žalobcovi odňatá možnosť týmto klásť otázky. V rozpore so zákonom je preto snaha správcu dane o účelové vyhýbanie sa výsluchu svedka a jeho nahradzovaním inštitútom miestneho zisťovania.

Opätovne namietal nesprávny postup správcu dane pri určení 5 dňovej lehoty na vyjadrenie k výzve a doplnil, že nie je podstatné to, že žalobca nenamietal 5 dňovú lehotu. Tým, že nevyužil svoje právo nepostupoval v rozpore so zákonom. V rozpore so zákonom je však postup správcu dane, pretože sa nejednalo o celkom výnimočné okolnosti, nejednalo sa ani o jednoduché alebo osobitne naliehavé úkony a určenie takejto lehoty nebolo v rozhodnutí vôbec odôvodnené. Žalobca sa o tom, že jeho písomné vyjadrenie správcu dane považuje za všeobecné a že dostatočne nepreukázal uskutočnenie sprostredkovania, dozvedel až z protokolu a z uvedeného dôvodu nepovažoval za potrebné predkladať v priebehu kontroly ďalšie dôkazy. Rovnako až z protokolu sa žalobca dozvedel o výsledkoch miestnych zisťovaní u sprostredkovateľov. Poukázal na to, že správca dane vo vyrubovacom konaní už nevykonával žiadne dokazovanie alebo úkony smerujúce k objasneniu pravdivosti údajov uvedených žalobcom vo vyjadrení k protokolu, pričom tieto dôkazy neboli správcovi dane známe počas daňovej kontroly. Celé vyrubovacie konanie správcu dane obmedzil len na prepis protokolu a dodatku k nemu a na vydanie

rozhodnutia dodatočným platobným výmerom.

Žalobca namietal aj nesprávnosť názoru krajského súdu pokiaľ ide o námietky nepríslušnosti pracovníkov, ktorí vykonali daňovú kontrolu pričom poukázal na skutočnosť, že právna úprava bola v tejto oblasti nejednoznačná.

Na záver uviedol, že krajský súd nepostupoval v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a ustanovenia § 157 ods. 2 OSP, keď sa s námietkami žalobcu účinne nezaoberal a nevysporiadal, pretože sa obmedzil len na púhu reprodukciu záverov žalovaného uvedených najmä v jeho vyjadrení k žalobe. Krajský súd neposkytol žalobcovi ústavne konformným spôsobom ochranu pred dôsledkami nezákonného rozhodnutia a nezabezpečil ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril listom z 3. marca 2013, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Poukázal na to, že žalobca v čl. I. v bodoch 1 až 9 odvolania zosumarizoval do jednotlivých bodov svoje námietky uplatnené v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru č. 696/230/72220/09/Babj, ako aj v žalobe. V bodoch 10 až 18 uvádza závery Krajského súdu v Košiciach, ktoré boli obsahom rozsudku. Obsahom čl. II. sú námietky k jednotlivým záverom krajského súdu, ku ktorým sa žalovaný vyjadril vo vyjadrení k žalobe zo dňa 25. júna 2010, ako aj v stanovisku k odvolaniu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 17. februára 2011, na ktorých trvá. K námietkam týkajúcim sa vykonania daňovej kontroly zamestnancami, ktorí neboli zamestnancami miestne príslušného správcu dane, žalovaný uviedol, že zo spisového materiálu vyplýva, že žalobca mal vedomosti o tom, že kontrolu vykonávala kontrolná skupina z oddelenia kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania. Žalobcovi bol doručený protokol o daňovej kontrole, pričom vo vyjadrení k obsahu protokolu a ani v priebehu celej kontroly nenamietal, že daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci, ktorí neboli zamestnancami príslušného daňového úradu a nevzniesol voči zamestnancom povereným na výkon kontroly námietku. Správca dane konal v rozsahu a spôsobom predpísaným zákonom. Daňovú kontrolu v súlade s ustanovením § 3 ods. 1 zákona o správe daní vykonával miestne príslušný správca dane, t.j. Daňový úrad Košice II. Zamestnanci oddelenia kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania (I.. T. T., I.. T. L. a T.. A. S.), ktoré bolo organizačne pričlenené k Daňovému úradu Košice I, vykonávali kontrolu na základe poverenia Daňového úradu Košice II v súlade s ustanovením § 15 ods. 1 prvá veta v nadväznosti na § 1a písm. j/, zákona o správe daní, pričom vychádzali tiež z príslušných ustanovení zákona o štátnej službe, zákona o daňových orgánoch a organizačného poriadku daňových orgánov. Správnosť a zákonnosť takéhoto postupu správcu dane potvrdzuje aj znenie novelizovaného ustanovenia § 15 ods. 1 zákona o správe daní, zákonom č. 494/2010 Z. z. súčinnosťou od 30. decembra 2010, na ktorý poukazuje žalobca v odvolaní, v ktorom sa spresňuje výkon daňovej kontroly s ohľadom na príslušnosť správcu dane a zamestnancov, ktorí budú daňovú kontrolu vykonávať. Do prvej vety citovaného ustanovenia zákona bola vsunutá veta „pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane“. Obsahom dôvodovej správy je aj navrhovaný postup správcu dane pri výkone kontroly, ktorý korešponduje s postupom správcu dane pri výkone daňovej kontroly u žalobcu.

Správne orgány konali v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, konali iba na základe ústavy, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Organizačný poriadok daňových orgánov platný v roku 2007 umožňoval generálnemu riaditeľovi Daňového riaditeľstva SR rozhodnutím o vnútornej organizácii daňových orgánov organizačne pričleniť oddelenie kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania k Daňovému úradu Košice I. Išlo o špeciálne oddelenie, zriadené za účelom výkonu špecifických daňových kontrol u daňových subjektov v pôsobnosti miestne príslušných daňových úradov (§ 3 ods. 1 zákona o správe daní). Správne orgány nemali obsah právnych vzťahov, neupravovali práva a im zodpovedajúce povinnosti, ktoré zákon výslovne neustanovuje. Na záver žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že: „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".

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 19. marca 2014 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom období, správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní a poplatkov daňovou kontrolou zamestnanec správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa § 29 ods. 2 správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ods. 8 daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V predmetnom prípade sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a správcu dane v podstate z dôvodu, že v konaní pred správnymi orgánmi boli natoľko porušené procesné práva žalobcu, že tieto majú vplyv na zákonnosť predmetných rozhodnutí a namietal arbitrárnosť rozsudku krajského súdu z dôvodu, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými v žalobe.

V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu pre posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou najvyššieho súdu bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitrárny) alebo ústavne a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (mutatis mutandis II. ÚS 127/07).

Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu SR (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o správe daní v rozsahu, v akom krajský súd v medziach žaloby preskúmal rozhodnutia správnych orgánov, nie je popretím ich zmyslu. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje.

Skutočnosť, že sa žalobca s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd SR vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a najvyšší súd sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len 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, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

Vychádzajúc z uvedeného podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu a nebola mu ani odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ ide o vecné námietky uvádzané v odvolaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozsudkom krajského súdu stotožňuje v celom rozsahu a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť nasledovné: žalobca v podstatnej časti odvolania uvádza námietky, ktoré sú totožné s tými, ktoré žalobca uvádzal už v žalobe a týkajú sa procesného postupu žalovaného, ktoré žalobca opätovne kritizuje a tvrdí, že správne orgány tým, že postupovali tak, ako postupovali, vážne zasiahli do jeho procesných práv, ktoré mu zákon priznáva. Neušlo pritom pozornosti odvolacieho súdu, že vyjadrenia žalobcu v žalobe sú všeobecné, spočívajú vo výpočte údajných procesných pochybení správcu dane a žalovaného, pričom žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane, neuviedol, aké rozpory bolo potrebné odstraňovať a ako tieto mali vplývať na zistenie skutkového stavu správcu dane.

V odvolaní poukazuje na to, že správca dane prijal záver, že sprostredkovanie nebolo uskutočnené, na základe nejednoznačných výpovedí a že sa nepokúsil odstrániť rozpory, avšak opätovne nie je zrejmé, aké následky mali tieto údajné nedostatky mať. Zároveň okrem týchto opakovane všeobecných tvrdení uvádza aj nesúlad medzi konkrétnymi faktúrami, ktoré boli a mali byť predložené k niektorým údajne uskutočneným obchodom.

Odvolací súd pripomína, že tieto konkrétne faktúry napadol žalobca až v odvolaní voči druhému rozsudku krajského súdu, pričom ako sám uvádza, mal o nich vedomosť už v konaní pred správnymi orgánmi, keďže ich uviedol už vo svojom vyjadrení k Protokolu, preto v zmysle § 205a OSP tieto nemôžu byť odvolacím dôvodom a z hľadiska preskúmavania rozsudku krajského súdu sú irelevantné.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku, tak ako je uvedené vyššie, je zrejmé, že krajský súd sa v intenciách uznesenia najvyššieho súdu vysporiadal aj s námietkou žalobcu, pokiaľ ide o možnú nezákonnosť preskúmavaného rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že daňovú kontrolu vykonali iní než zamestnanci miestne príslušného správcu dane.

Napriek tomu, že žalobca v odvolaní namietal nejednoznačnosť právnej úpravy v čase vykonania predmetnej daňovej kontroly, odvolací súd poukazuje na dnes už ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, podľa ktorej „...správca dane 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 plyní 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...“.

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.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe.

Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustné odvolanie.