



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu **JUDr. Ing. K. M.**, bytom S., *zastúpeného JUDr. I. R., advokátkou, so sídlom Š.*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/20205-126056/2010/991545-r z 13. decembra 2010, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/28/2011-77 z 28. decembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/28/2011-77 z 28. decembra 2011 **m e n í** tak, že žalobu **z a m i e t a**.

Účastníkom náhradu trov 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 (ďalej aj „krajský súd“) zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) rozhodnutie žalovaného č. I/223/20205-126056/2010/991545-r z 13. decembra 2010, ako i platobný výmer Daňového úradu Košice V (ďalej len „správca dane“) č. 709/230/36932/06/ZIM z 03. novembra 2006 a žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 380,18 Eur. Žalovaný druhostupňovým správny rozhodnutím podľa § 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 len „zákon o správe daní a poplatkov“) účinného

v čase vydania rozhodnutia [§ 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 len „daňový poriadok“)] zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov postupom v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2001 vo výške 2.105,02 Eur.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí vychádzajúc z medzí žaloby určil podstatu sporu žalobcovým tvrdením, že žalovaný konal v rozpore s ustanovením § 250j ods. 6 OSP, keď sa pri vydaní napadnutého rozhodnutia neriadil záväzným právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 3Sžf/66/2009 z 08. apríla 2010, ktorý vychádzal z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009. Sporný názor sa týka posúdenia zákonnosti výkonu daňovej kontroly DPH za mesiac jún 2001 zamestnancami Daňového úradu Prešov I poverených na výkon uvedenej daňovej kontroly riaditeľom miestne príslušného Daňového úradu Košice V na základe predchádzajúceho súhlasu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na obsah nálezu ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, z ktorého vyplýva, že v rámci predmetnej daňovej kontroly formálne konal miestne príslušný daňový úrad, avšak fakticky daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci všetci zamestnanci miestne príslušného daňového úradu neboli z daňového konania vylúčení. Uvedený postup ústavný súd hodnotil ako arbitrárny, nakoľko bol v priamom rozpore s § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov. V prípade, keď bola spochybnená nezáujatosť zamestnancov správcu dane, bolo potrebné rozhodnutím podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov vylúčiť takýchto zamestnancov. Ústavný súd konštatoval, že jedným z dôvodov zmeny miestnej príslušnosti je prípad, keď sú všetci zamestnanci správcu dane vylúčení.

Prvostupňový súd odvolávajúci sa na právne vyššie uvedené závery Ústavného súdu Slovenskej republiky a ako i na obsah rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 2010 uzavrel, že daňová kontrola DPH za február až december 2001 bola začatá, ale neukončená zamestnancami iného než miestne príslušného správcu dane, čím bola realizovaná v rozpore s ustanovením § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov a vyhodnotil ju ako nezákonnú.

Podľa krajského súdu rozhodnutia žalovaného ako i prvostupňového správneho orgánu boli vydané v rozpore so zákonom, pretože neboli splnené zákonné podmienky na určenie

dane podľa pomôcok, nakoľko predmetná daňová kontrola bola realizovaná v rozpore so zásadou zákonnosti vyplývajúcej z § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v sume 380,18 Eur.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne. Žalovaný krajskému súdu vytýka nesprávne právne a skutkové posúdenie prejednávanej veci.

Žalovaný vidí predmet sporu v posúdení otázky, či bolo možné u žalobcu vykonať daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je jeho správcou dane. Podľa žalovaného pri posudzovaní tejto otázky prvostupňový súd vychádzal z právneho názoru vyplývajúceho z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009. Žalovaný v odvolaní ako i vo vyjadrení k žalobe poukázal na to, že oba sudy pri formulovaní právneho názoru ohľadne zákonnosti postupu správcu dane pri výkone spornej daňovej kontroly vychádzali z predpokladu, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola a taktiež z predpokladu, že nebolo rozhodnuté o žalobcovej námietke zaujatosti, ktorú mal tento podať voči všetkým zamestnancom miestne príslušného Daňového úradu Košice V.

Žalovaný taktiež poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010, ktorým odmietol sťažnosť žalobcu ako zjavne neopodstatnenú, pričom žalobca rovnako namietal nezákonnosť daňovej kontroly, avšak v tomto uznesení ústavný súd právny postup najvyššieho súdu pri odôvodňovaní svojho právneho názoru ohľadne zákonnosti postupu správcu dane pri zostavení kontrolnej skupiny nepovažoval za zjavne neodôvodnený alebo arbitrárny. Uvedená vec sa týkala prieskumu zákonnosti postupu pri určovaní dane podľa pomôcok na DPH za zdaňovacie obdobie december 2000. Vzhľadom k tomu, že ide o zdaňovacie obdobie, ktoré bolo taktiež predmetom spornej daňovej kontroly, ktorú žalobca neumožnil vykonať, žalobca má za to, že právne závery vyplývajúce z vyššie uvedeného uznesenia ústavného súdu sú aplikovateľné aj pre posúdenie zákonnosti dodržania postupu určenia daňovej povinnosti pomôckami za ostatné zdaňovacie obdobia DPH, ktoré mali byť predmetom začatej, avšak nedokončenej daňovej kontroly.

Vo vzťahu k žalobcovej argumentácii vychádzajúcej z právneho záveru nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 žalovaný popísal skutkový stav počínajúc od zaslania oznámenia o výkone daňovej kontroly

za predmetné zdaňovacie obdobia DPH žalobcovi po ukončenie daňového konania určením spornej dane podľa pomôcok.

Pritom žalovaný zdôraznil, že nedošlo k dohode medzi žalobcom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, a preto sa podľa § 15 ods. 2 veta štvrtá zákona o správe daní a poplatkov za deň začatia daňovej kontroly považoval štyridsiaty deň od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly za deň začatia daňovej kontroly.

V súvislosti so začatím daňovej kontroly žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca po začatí daňovej kontroly, uplynutím zákonom stanovenej doby, nevyužil možnosť na podanie návrhu na konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa § 250v OSP.

Za relevantnú žalovaný považuje skutočnosť, že zamestnanci daňovej správy poverení výkonom spornej daňovej kontroly daňovú kontrolu fakticky nevykonali, nakoľko žalobca pri výkone kontroly nespolupracoval a nepredložil potrebné daňové doklady, čo bolo i dôvodom na postup vo vyrubovacom konaní podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov a určenie daňovej povinnosti podľa pomôcok.

Podľa názoru žalovaného zákonná úprava procesu priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neumožňuje kontrolovanému daňovému subjektu svojvoľne odmietnuť poskytnúť a predložiť správcovi dane daňové doklady potrebné na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, t. j. preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti.

Žalovaný v súvislosti so žalobcovým tvrdením o nesplnení podmienok na určenie dane podľa pomôcok z dôvodu, že žalobca po uplynutí jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, dňa 25. mája 2006, už nebol povinný, s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 9/2007 z 19. apríla 2007, predkladať správcovi dane daňové doklady a poskytovať potrebnú súčinnosť, dal do pozornosti rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/3/2009, 3Sžf/2/2009, 3Sžf/74/2008, 5Sžf/68/2008 a 3Sžf/1/2009, z ktorých vyplýva právny záver, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú. Okrem uvedeného, tieto rozsudky žalovaný považuje za potvrdenie skutočnosti, že u žalobcu daňová kontrola nebola vykonaná.

Vo vzťahu ku konaniu správcu dane voči žalobcovi žalovaný dal do pozornosti, že oznámenie o vykonaní daňovej kontroly ako i výzvy na predloženie daňových dokladov boli vyhotovované a podpisované miestne príslušným správcom dane reprezentovaným jeho riaditeľom. Taktiež o daňovej povinnosti žalobcu bolo rozhodnuté vo vyrubovacom konaní,

teda v daňovom konaní v súlade s ustanovenia § 1a písm. d) zákona o správe daní a poplatkov miestne príslušným správcom dane.

Za druhý nesprávny predpoklad tvoriaci podklad pre formovanie právneho názoru vo vyššie uvedených rozhodnutiach ústavného súdu a najvyššieho súdu vo vzťahu k zákonnosti priebehu spornej daňovej kontroly žalovaný označil skutočnosť, že žalobca od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly až po určenie dane podľa pomôcok, námietku zaujatosti voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane nepodal, a teda sa nemohlo o takejto námietke, zdôrazňujúc procesnú povahu takéhoto rozhodnutia o námietke zaujatosti, rozhodnúť pred ukončením vyrubovacieho konania, ktorého výsledkom je i napadnuté prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

Z uvedeného dôvodu žalovaný namieta skutočnosť, že by bola v relevantnom čase zo strany žalobcu spochybnená nezaujatosť všetkých zamestnancov správcu dane, kedy bolo ešte možné zmeniť miestnu príslušnosť správcu dane pred začatím daňovej kontroly.

Žalobca sa k podanému odvolaniu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal v medziach podaného odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Podľa § 250i ods. 1 veta prvá OSP pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 107 ods. 4 OSP, ak po začatí konania zanikne právnická osoba, súd pokračuje v konaní s jej právnym nástupcom, a ak právneho nástupcu niet, súd konanie zastaví.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní a poplatkov daňovou kontrolou zamestnanec správcu 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 § 15 ods. 2 in fine zákona o správe daní a poplatkov, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o takomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10 až 13 s výnimkou odseku 11 písm. g) a h); v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo:

- a/** na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b/** byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

- c/** predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d/** nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e/** klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f/** vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g/** nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a/** umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b/** zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c/** poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d/** predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e/** predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f/** umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g/** zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov (účinnom ku dňu určenia dane podľa pomôcok), 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, 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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov účinnom ku dňu vydania žalobou napadnutého druhostupňového správneho rozhodnutia, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite 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.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ 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 (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2012 sa zrušuje zákon 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 znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

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 vecné posúdenie splnenie podmienok na určenie dane podľa pomôcok, 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 o určenie dane podľa pomôcok právny názor vyslovený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, a to konkrétne pri posudzovaní splnenia podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok vo vzťahu k zákonnosti priebehu daňovej kontroly.

Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nálezu ústavného súdu vidí porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia február až december 2001, čo v konečnom dôsledku spôsobuje nezákonnosť začatej daňovej kontroly a absenciu podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok. Žalobca taktiež poukazuje na skutočnosť, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebol povinný zamestnancom správcu dane poskytovať súčinnosť a predkladať doklady potrebné k zisteniu daňovej povinnosti na DPH.

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. neuskutočnenie spornej daňovej kontroly z dôvodu nespôlupráce žalobcu so správcou dane a nesplnenia si dôkaznej povinnosti v daňovom konaní ako i z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu. Potvrdenie legitímnosti svojho postupu žalovaný nachádza v obsahu neskoršieho uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010.

Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd 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. Uvedeným rozsudkom Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 5S/54/2005 z 22. februára 2006 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zrušeným rozhodnutím žalovaný nevyhovел námietke žalobcu zo dňa 30. mája 2005 proti postupu zamestnanca správcu dane (predstaveného – riaditeľa Daňového úradu Košice V) vo veci určenia kontrolnej skupiny.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo vyššie uvedenom uznesení citoval právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v preskúvanom rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010: *„V doterajšom konaní nebol vykonaný dôkaz o priamej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane - Daňového úradu Košice V, podanej žalobcom, ako to vyžaduje § 24 zákona o správe daní a poplatkov. Preto v ďalšom konaní treba dôkladne objasniť, či sťažovateľ podal v daňovom konaní týkajúcom sa daní a zdaňovacích období, ktoré daňovou kontrolou mali byť kontrolované, námietky zaujatosti podľa zákona o správe daní a poplatkov, a to v čase predchádzajúcom povereniu zamestnancov Daňového úradu Prešov I výkonom kontroly.*

Ak sa preukáže, že námietka podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov sťažovateľom proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V (vrátane riaditeľa) nebola podaná, potom v predmetnom prípade nebol daný formálny dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu.

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.

V ďalšom konaní bude teda úlohou žalovaného vysporiadať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane - riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností, ktoré boli dôvodom pre námietky žalobcu, najmä so zreteľom na to, v akom štádiu konania resp. voči akým úkonom správcu dane boli námietky žalobcu podané. Úlohou žalovaného je tiež vysporiadanie sa s otázkou, v akých súvislostiach požiadal správca dane o súhlas s vykonaním kontroly zamestnancami iného správcu dane, najmä ak ústavný súd vychádzal z takého skutkového východiska, že „postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídeniu § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce 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“. Odvolací súd považuje za dôvodné poukázať na to, že v rozhodnutí z 27. septembra 2006 vychádzal o. i. zo zistenia, že k povereniu výkonu daňovej kontroly (zamestnancov DÚ Prešov I) došlo pred začatím vyrubovacieho (daňového) konania, len na úkony daňovej kontroly, ktorá nie je daňovým konaním. Vychádzal tak zo skutkového záveru, že k určeniu osôb na vykonanie daňovej kontroly nedošlo z dôvodu námietok zaujatosti v daňovom konaní (v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu - § 1a písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom v rozhodnom období). Bude teda úlohou žalovaného opätovne, na základe spisového materiálu, zistiť a posúdiť obsah úkonov riaditeľa daňového úradu a príslušného orgánu žalovaného o vydaní súhlasu na výkon kontroly zamestnancami DÚ Prešov I a ich súlad so zákonom (§ 245 ods. 1 OSP), ako aj opätovne posúdiť obsah námietok žalobcu proti postupu riaditeľa DÚ Košice V o poverení zamestnancov výkonom daňovej kontroly.“

Právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 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. II. ÚS 292/08-14 z 4. septembra 2008, č. k. I. ÚS 192/08-27 z 04. 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 súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly ústavný súd nevyslovil namietané porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

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.

V predchádzajúcom súdnom prieskume žalobou napádaného prvostupňového rozhodnutia Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžf/66/2009 z 08. apríla 2010 konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/110/2007-149 z 04. marca 2009 zmenil tento rozsudok tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-77388/2007/992517-r z 12. októbra 2007, ktorým žalovaný zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36932/06/ZIM z 03. novembra 2006, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2001.

V tomto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazujúc na záver Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v náleze č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 okrem iného uviedol, že *„Vo všeobecnosti možno konštatovať, že ak účastník konania vedeného podľa zákona správe daní spochybní 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 vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy.“. Prvostupňový súd zároveň vyjadril názor, že v ďalšom konaní bude úlohou daňových orgánov zohľadniť právny názor ústavného súdu.

Ako vyplýva z obsahu žalobou napadnutého druhostupňového správneho rozhodnutia a z obsahu vyjadrenia žalovaného k žalobe, žalovaný sa v rozsahu vyplývajúcom z ustanovenia § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov a v nadväznosti na záver vyplývajúci zo zrušujúceho rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/66/2009 z 08. apríla 2010, dostatočne vysporiadal s otázkou dodržania zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov.

Avšak žalovanému v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok neprislúcha podrobnejšie preverovanie zákonnosti priebehu namietanej daňovej kontroly, preverovanie existencie námietok podaných žalobcom voči všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V a vysporadúvať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane - riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností tak, ako to vyplýva z intencií rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo 101/2010 z 26. októbra 2010 (ústavná sťažnosť žalobcu proti tomuto rozsudku Najvyššieho Slovenskej republiky bola odmietnutá uznesením ÚS SR č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011).

Preskúmanie postupu správcu dane v naznačenom smere je predmetom konania žalovaného o námietke žalobcu zo dňa 30. mája 2005 proti postupu zamestnanca správcu dane – Daňového úradu Košice V.

V súvislosti s poukazom žalobcu na právny názor obsiahnutý v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/9/2007 z 19. apríla 2007 ohľadom trvania zákonnej lehoty na vykonanie spornej daňovej kontroly u žalobcu odvolací súd poznamenáva, že najvyšší súd vyložil ustanovenie lehôt na výkon daňovej kontroly podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov ako prejav zásady proporcionality medzi právami štátu a právami kontrolovaného daňového subjektu, ktorú je potrebné dodržiavať.

Z argumentácie žalobcu vyplýva, že tento konštatovaný právny názor najvyššieho súdu používa na obhajobu svojho tvrdenia, že neboli splnené podmienky na určenie neúspešne kontrolovanej dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok (neúspešne z pohľadu hodnotenia úrovne spolupráce žalobcu s daňovými kontrolórmí), nakoľko, podľa tvrdenia žalobcu, po márnom uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tento už nebol povinný predkladať daňové doklady a spolupracovať so správcom dane.

Avšak v kontexte :

- so zásadou úzkej súčinnosti daňového subjektu so správcom dane vyplývajúcou z ustanovenia § 2 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov,
- s povinnosťami kontrolovaného daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly vyplývajúcimi z ust. § 15 ods. 6 citovaného zákona,
- ako i s dôkazným bremenom vyplývajúcim daňovému subjektu z ustanovenia § 29 ods. 8 citovaného zákona,

nemožno bezvýhradne súhlasiť s vyššie uvedenou argumentáciou žalobcu, a to predovšetkým s prihliadnutím na osobité okolnosti priebehu daňovej kontroly a úrovne súčinnosti žalobcu s orgánmi daňovej správy ako i s prihliadnutím na následne sa vyvíjajúcu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného zamietajúcich pre neodôvodnenosť odvolania žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane o určení DPH podľa pomôcok za zdaňovacie obdobia júl, apríl, august, máj 2001 a december 2000.

Podľa uvedeného poradia zdaňovacích období pomôckami určenej DPH odvolací súd dáva do pozornosti rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/74/2008 zo 04. decembra 2008, sp. zn. 3Sžf/1/2009 a 3Sžf/2/2009 oba z 29. januára 2009, sp. zn. 5Sžf/68/2008 z 29. septembra 2009 a sp. zn. 5Sžf/3/2009 z 03. novembra 2009, v ktorých najvyšší súd konštatoval, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú, pričom pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytne správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú preňho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Vzhľadom na vyššie uvedené povinnosti daňového subjektu tento môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

Najvyšší súd na margo uvedeného dopĺňa, že žalobcovi nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania, v rámci ktorého, v záujme riadneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti, taktiež možno dopĺňať a vykonávať dokazovanie.

Odvolací súd pre úplnosť uvádza, že zo znalosti predchádzajúcich súdnych konaní vedených na tunajšom súde o početných žalobách žalobcu proti rozhodnutiam žalovaného v súvislosti s konaniami vo veciach preverovania daňových povinností žalobcu na DPH, odvolaciemu súdu sú známe dve hlavné argumentačné línie žalobcu ohľadne jeho registračnej povinnosti ako platiteľa dane z pridanej hodnoty a procesu preverovania jeho daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty.

Okrem namietania nezákonne zostavenej kontrolnej skupiny, prvou zásadnou argumentáciou žalobcu bolo tvrdenie, že ako súdny exekútor nie je spôsobilý byť daňovým subjektom pre daň z pridanej hodnoty, a teda ani platiteľom DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 5SžoKS/79/2005 a sp. zn. 4SžoKS/86/2005 vyslovil záver, že činnosť súdneho exekútora nie je oslobodená od platenia DPH. Tento záver vychádza z uznesenia Európskeho súdneho dvora č. C-456/07 z 21. mája 2008, ktorým Súdny dvor odpovedal na otázky položené mu v rámci prejudiciálneho konania na návrh Najvyššieho súdu Slovenskej republiky súvisiaci so súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Košice V vo veci zamietnutia žiadosti žalobcu o zrušenie jeho registrácie ako platiteľa DPH. Uvedeným uznesením Súdneho dvora bolo jednoznačne ustálené, že na činnosť vykonávanú jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, sa nevzťahuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

V nadväznosti na uvedený záver ohľadne zaradenia žalobcu medzi zdaniteľné osoby podľa zákona o DPH možno konštatovať zákonnosť postupu slovenských daňových orgánov, keď s využitím inštitútu daňovej kontroly mali právo i povinnosť podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie DPH alebo vznik predmetnej daňovej povinnosti žalobcu, pričom prípadné procesné pochybenia správcu dane by nemohli mať vplyv na zákonnosť postupu zisťovania predmetnej daňovej povinnosti. S prihliadnutím na prvotnú argumentáciu žalobcu ohľadne jeho statusu zdaniteľnej osoby podľa zákona o DPH sa ponúka indícia úmyslu žalobcu, obzvlášť vo svetle žalobcom podávaných početných i bezdôvodných procesných námietok v priebehu zisťovania jeho daňových povinností na DPH, a síce, dosiahnuť márne uplynutie objektívnej zákonnej lehoty na vyrubenie predmetnej dane.

Zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, s poukazom na vyššie uvedené, zmenil rozsudok krajského súdu postupom podľa ustanovenia 250ja ods. 3 vety druhej OSP a § 220 OSP a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 26. júna 2012

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková