

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 Lazovná 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 zo 17. februára 2011 č. k. 6S/11656/2010 – 77, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo 17. februára 2011 č. k. 6S/11656/2010 - 77 **z r u š u j e** a vec mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

### O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo 17. februára 2011 č. k. 6S/11656/2010 - 77 zamietol 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/Babj 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 dôvodu, že správny orgán porušil viaceré procesné práva žalobcu, ako napr. znemožnil klásť svedkom otázky, nedostatočne zistil skutkový stav, neposkytol mu dostatočnú lehotu na zaslanie písomného stanoviska, ale predovšetkým namietal, že daňovú kontrolu u žalobcu nevykonali zamestnanci miestne príslušného správcu dane, t. j. Daňového úradu Košice II, z čoho vyplýva, že všetky dôkazy boli zistené nezákonným spôsobom. Poukázal pritom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a dospel k záveru, že postup a rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného boli v súlade so zákonom. Pokiaľ išlo

o námietku týkajúcu sa miestnej nepríslušnosti správcu dane, podľa názoru krajského súdu, keďže žalobca túto doručil súdu až 11. februára 2011, t.j. po uplynutí zákonom stanovenej dvojmesačnej lehoty, súd na túto námietku nemohol prihliadať. Tiež poukázal na to, že túto skutočnosť žalobca nenamietal ani v priebehu daňovej kontroly, ani pri prerokovaní protokolu 3. novembra 2009, ani v odvolaní zo 4. decembra 2009 a prvýkrát ju uviedol až v stanovisku z 11. februára 2011.

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

Okrem iného poukázal predovšetkým na to, že prvostupňový súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa miestnej nepríslušnosti správcu dane, nakoľko na túto vadu v konaní pred správnym orgánom musí súd vždy prihliadať podľa ust. § 250j ods. 2 písm. e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) ako na takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Žalobca tvrdil, že zamestnanci miestne príslušného správcu dane neboli z daňového konania vylúčení, podľa § 24 zákona o správe daní, a preto nebol ani dôvod, aby predmetnú kontrolu nemohli vykonať. Podľa jeho tvrdenia použil túto námietku až vo vyjadrení z 11. februára 2011, nakoľko dovtedy mu táto skutočnosť nebola známa.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril listom zo 17. mája 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K námietke žalobcu, že daňovú kontrolu nevykonali zamestnanci miestne príslušného daňového úradu sa nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja 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 a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. a zákonom č. 333/2011 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. 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 Lazová ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Podľa § 250ja ods. 1 OSP proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 1 a 2 je prípustné odvolanie.

Podľa ods. 3 ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

Podľa § 246 ods. 1 na preskúvanie rozhodnutí a postupov sú vecne príslušné krajské sudy, ak zákon neustanovuje inak.

Podľa § 221 ods. 1 písm. h) súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, inak miestom, kde sa obvykle zdržuje.

Podľa § 4 ods. 1 na návrh daňového subjektu alebo na podnet správcu dane môže orgán najbližšie nadriadený správcovi dane delegovať miestnu príslušnosť na správu dane na iného správcu dane vo svojom územnom obvode, ak považuje takýto návrh za opodstatnený.

Podľa ods. 2 rozhodnutie o delegovaní oznámi daňovému subjektu orgán, ktorý rozhodnutie vydal. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

Podľa § 24 ods. 5 o vylúčení zamestnanca z daňového konania rozhodne jeho priamo nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení i z vlastného podnetu. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane rozhodne o vylúčení jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o vylúčení orgán najbližšie nadriadený správcovi dane.

Podľa ods. 6 proti rozhodnutiu o vylúčení zamestnanca podľa odseku 5 nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 3 ods. 6 písm. g) 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 (ďalej len „zákon o daňových orgánoch“), daňové riaditeľstvo priamo alebo prostredníctvom pracovísk daňového riaditeľstva je oprávnené vykonať daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu, ktorá inak patrí do pôsobnosti daňových úradov.

Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky ako aj Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva, že efektívny súdny prieskum rozhodnutí štátnych orgánov za účelom zabezpečenia práv a záujmov jednotlivcov je základným prvkom systému ochrany ľudských práv.

Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na nezávislom a nestrannom súde. Tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy vykonáva.

Vykladať a aplikovať zákony je v právomoci všeobecných súdov, pričom tento výklad nesmie byť arbitrárny a musí byť náležite odôvodnený.

Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

Rozsudok vynesený súdom musí obsahovať odôvodnenie. Odôvodnenie rozsudku musí byť písomné a musí obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Rozsah tejto povinnosti bude závisieť od povahy rozsudku. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nie len odkazovať na určité časti zákonov. Akýkoľvek nedostatok alebo neadekvátnosť v odôvodnení môže viesť k neplatnosti rozsudku z formálnych dôvodov.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku, tak ako je uvedené vyššie, je zrejmé, že krajský súd sa odmietol zaoberať námietkou žalobcu, pokiaľ ide o možnú nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že daňovú kontrolu vykonali iní než zamestnanci miestne príslušného správcu dane, pretože túto námietku žalobca predniesol až po uplynutí zákonnej dvojmesačnej lehoty na podanie resp. rozšírenie žaloby (§ 250b ods. 1 v spojení s § 250h ods. 1 OSP).

Odvolací súd súhlasí s názorom krajského súdu, že úlohou súdu v preskúmovacom konaní je preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby, o to viac, že v danom prípade ide o vec daňovú, v ktorej sa dodržanie koncentračnej zásady posudzuje prísnejšie.

Avšak, napriek tomu, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že nie je úlohou súdov vyhľadávať za účastníkov konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a tiež, že zásadu *iudex ne eat ultra petita partium* (sudca nech nejde nad návrhy strán) musí súd zásadne aplikovať vo všetkých veciach, v ktorých preskúmava rozhodnutie správneho orgánu na základe žaloby, výnimku z týchto zásad predstavujú veci, keď napadnuté rozhodnutie trpí takou vadou, ku ktorej musí súd prihliadnúť bez ohľadu na to, či ju účastník konania namieta v žalobe, alebo až v konaní pred súdmi.

Je nepochybné, že práve o takýto prípad ide aj v predmetnej veci, keď napadnuté rozhodnutie vydali zamestnanci správneho orgánu, ktorý nebol miestne na jeho vydanie príslušný.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) č. II.ÚS 118/08 z 10. decembra 2009, z ktorého vyplýva: *“...Podľa názoru ústavného súdu súčasťou zákonom ustanoveného postupu pri domáhaní sa práva na inom orgáne Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je i právo účastníka daňového konania, aby v jeho veci konal miestne príslušný správca dane tak, ako je to definované v ustanovení § 3 ods. 1 zákona o správe daní. Ak preto má dôjsť k zmene miestnej príslušnosti, musí sa tak stať iba z dôvodov uvedených v zákone a iba postupom uvedeným v zákone. Jedným z dôvodov zmeny miestnej príslušnosti je aj prípad, keď sú všetci zamestnanci správcu dane vylúčení. Správca dane koná prostredníctvom svojich zamestnancov. Z tohto pohľadu nie je podstatné, že zamestnávateľom zamestnancov správcu dane nie je samotný správca dane, ale daňové riaditeľstvo. V konečnom dôsledku to znamená, že miestne príslušný správca dane vystupuje v daňovom konaní prostredníctvom svojich zamestnancov. Totožnosť správcu dane pre účely vymedzenia miestnej príslušnosti je preto daná aj totožnosťou jeho zamestnancov..... Formálne síce i naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení. Toto pochybenie nenapravili ani všeobecné súdy v rámci správneho súdnictva. Takýto postup je v priamom rozpore s ustanovením § 3 a § 24 zákona o správe daní a treba ho považovať za arbitrárny. Znamená vo svojich dôsledkoch porušenie základného práva sťažovateľa*

*na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (bod 1 výroku nálezu)...“.*

Napriek tomu, že v danom prípade žalobca nenamietal zaujatosť pracovníkov, ktorí daňovú kontrolu vykonali, ide podľa názoru odvolacieho o obdobný prípad, nakoľko z administratívneho spisu nie je možné zistiť, na základe akého právneho predpisu žalovaný postupoval, keď poveril výkonom daňovej kontroly iných než svojich zamestnancov, keďže v spise nie je založené ani rozhodnutie podľa § 4 ods. 2 ani rozhodnutie podľa § 24 ods. 6 zákona o správe daní. Pokiaľ žalovaný poukazuje na § 3 ods. 6 písm. g) zákona o daňových orgánoch, odvolací súd dáva do pozornosti, že v tom prípade by daňovú kontrolu muselo vykonať daňové riaditeľstvo priamo, resp. prostredníctvom pracovísk daňového riaditeľstva.

Zo spisového materiálu je však zrejmé, že daňovú kontrolu vykonal Daňový úrad Košice II, ktorého rozhodnutie v odvolacom konaní preskúmal žalovaný.

Z ustanovenia § 246 ods. 1 OSP vyplýva, že konanie v správnom súdnictve je v zásade dvojinštančné. Nie je úlohou odvolacieho súdu domýšľať dôvody, pre ktoré prvostupňový súd rozhodol vo veci tak, ako rozhodol, ani nahrádzať úlohu prvostupňového súdu v súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov. Ak by odvolací súd takúto úlohu na seba zobral, potom by vážnym spôsobom zasiahol do práva účastníka konať pred súdom, nakoľko by ho *de facto* obral o možnosť dvojinštančného konania garantovaného v týchto prípadoch zákonom.

Preto krajský súd pochybil, keď žalobu žalobcu zamietol bez toho, aby sa v odvolaní svojho rozhodnutia vysporiadal aj s námietkou žalobcu týkajúcou sa vykonávania daňovej kontroly zamestnancami, ktorí neboli zamestnanci miestne príslušného správcu dane.

Vzhľadom na vyššie uvedené odvolací súd podľa § 221 ods. 1 písm. h) napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom v novom konaní krajský súd preskúma zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného pokiaľ ide o určenie iných zamestnancov na výkon daňovej kontroly u žalobcu a vo veci opätovne rozhodne, pričom rozhodne aj o trovách tohto odvolacieho konania podľa § 224 ods. 3 OSP.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto uzneseniu nie je prípustné odvolanie.

V Bratislave, dňa 15. februára 2012

**JUDr. Alena Poláčková PhD., v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth