



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu **JUDr. Ing. K. M.**, súdneho exekútora, so sídlom v K., M., IČO : X., zastúpeného JUDr. I. R., advokátkou, so sídlom v K., Š., proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/20205-365/2011/991545-r zo dňa 4. januára 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/25/2011-75 zo dňa 29. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/25/2011-75 zo dňa 29. júna 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/223/20205-365/2011/991545-r zo dňa 4. januára 2011 ako aj platobný výmer

Daňového úradu Košice V (ďalej len „správca dane“) č. 709/230/36931/06/ZIM z 3. novembra 2006 a žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 380,18 €.

Žalovaný druhostupňovým správny rozhodnutím podľa § 48 ods. 4 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 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 november 2001 vo výške 1933,67 €.

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 (v znení účinnom do 30. júna 2011), keď sa pri vydaní napadnutého rozhodnutia neriadil záväzným právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 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 november 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 nezaujatosť 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.

Ohľadne argumentácie žalovaného o neexistencii skutkových predpokladov, na ktorých ústavný súd založil právny názor v náleze č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, teda že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola, ako i skutočnosť, že žalobca podal námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane, krajský súd s poukazom na nálezy ústavného súdu č. k. I. ÚS 238/06-39 zo 16. decembra 2008 a sp. zn. III. ÚS 23/2010 z 29. júna 2010 dal do pozornosti procesný charakter daňovej kontroly smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je súčasťou daňového konania, a jeho výsledkom nie je meritórne rozhodnutie.

Ďalej sa krajský súd zaoberal porovnaním zmeny miestnej príslušnosti delegovaním podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov a atrahovaním podľa § 30a ods. 5 citovaného zákona ako jednou z foriem opatrení proti nečinnosti správcu dane, kedy daňový orgán najbližšie nadriadený správcovi dane stiahne na seba za splnenia zákonom stanovených podmienok príslušnosť správcu dane nižšieho stupňa. V nadväznosti na uvedené krajský súd vychádzajúc z obsahu administratívnych spisov konštatoval, že riaditeľ miestne príslušného Daňového úradu Košice V žiadosťou zo dňa 4. februára 2005 požiadal Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Košice, o vyslanie zamestnancov iného daňového úradu na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia február až december 2001 a január 2002. Riaditeľ daňového úradu túto žiadosť odôvodnil potrebou preventívneho opatrenia, aby sa správca dane vyhol komplikáciám tejto daňovej kontroly vzhľadom na postoj žalobcu k výkonu daňových kontrol za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, kedy žalobca, ako uviedol riaditeľ daňového úradu, robil obštrukcie, podával námietky, sťažnosti, podania na orgány prokuratúry a pod. Tejto žiadosti bolo zo strany nadriadeného orgánu miestne príslušnému správcovi dane listom zo dňa 11. marca 2005 vyhovené a výkonom predmetnej daňovej kontroly boli poverení zamestnanci Daňového úradu Prešov I. V týchto súvislostiach krajský súd, zhodne s názorom obsiahnutým v náleze Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009 uviedol, že týmto postupom nedošlo k delegovaniu miestnej príslušnosti správcu dane na výkon daňovej kontroly v súlade s § 4 zákona o správe daní a poplatkov, pričom poukázal na skutočnosť, že k delegácii miestnej príslušnosti došlo až s účinnosťou od 20. marca 2007 rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

Krajský súd odvolávajúci sa na právne vyššie uvedené závery Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 to vo svojich dôsledkoch znamená porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

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, a to bez ohľadu na to, že po jej začatí nedošlo k jej obsahovému naplneniu a ani jej ukončeniu.

V závere krajský súd s poukazom na § 250ja ods. 5 OSP konštatoval porušenie povinnosti žalovaným pred vydaním žalobou napadnutého rozhodnutia v plnom rozsahu rešpektovať právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozsudku, č. k. 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 2010, čo taktiež označil za dôvod, pre ktorý sa v rámci súdneho prieskumu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia nezaoberal argumentáciou žalovaného obsiahnutou v jeho zrušenom rozhodnutí ako aj vo vyjadrení žalovaného vo vzťahu k uzneseniu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II ÚS 137/2007-124 z 24. marca 2010.

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

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 vytýkal nesprávne právne a skutkové posúdenie prejednáwanej veci.

Žalovaný videl predmet sporu v posúdení otázky, či bolo možné u žalobcu vykonať daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je jeho správcom 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 súdy (Ústavný súd Slovenskej republiky a Krajský súd v Košiciach, ktorý prevzal argumentáciu ústavného súdu) 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.

Poukázal na to, že v predmetnom prípade námietka zaujatosti proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V nebola podaná, nebol daný formálny dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu. Postup riaditeľa daňového úradu, ktorý namiesto delegovania miestnej príslušnosti požiadal Daňové riaditeľstvo SR, aby vykonaním kontrol u žalobcu boli poverení zamestnanci organizačne začlenení na iný daňový úrad, nevyhodnotil ako nezákonný ani Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako to vyplýva z jeho rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 zo dňa 26. októbra 2010, a preto mal za to, že vykonaním daňových kontrol u žalobcu mohli byť poverení zamestnanci iného daňového úradu.

Za chybný považoval záver krajského súdu, že postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu § 3 a § 24 zákona o správe daní, keď formálne naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, a to s ohľadom na skutočnosť, že daňová kontrola nebola fakticky vykonávaná.

Za rozporné považoval žalovaný konštatovanie krajského súdu, že predpokladom určenia dane podľa pomôcok je zmarenie, znemožnenie výkonu daňovej kontroly zo strany daňového subjektu, pričom musí ísť o výkon daňovej kontroly v súlade so zákonom. Poukázal na to, že začatá daňová kontrola, ktorá nebola realizovaná, bola vyhodnotená ako vykonaná v rozpore so zákonom až nálezom ústavného súdu v roku 2009, teda po tom, čo platobné výmery o určení dane podľa pomôcok boli právoplatné; dovtedy bol postup správcu dane hodnotený ako zákonný, ako to vyplýva z rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2009, 5Sžf/68/2009, 3Sžf/74/2008, 3 Sžf/2/2009, 5Sžf/3/2009.

Uviedol, že v konečnom dôsledku o daňovej povinnosti žalobcu bolo rozhodnuté vo vyrubovacom konaní miestne príslušným správcu dane a jeho zamestnancami, v ktorom nebola podaná námietka podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov. Daňová povinnosť bola určená na základe pomôcok a v pri takomto určení dane odvolací orgán postupuje podľa § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov, teda skúma len, či boli splnené zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia dane.

Žalovaný sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že nerešpektoval právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžf/118/2009 zo dňa 26. októbra 2010, keďže v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že súd nesprávne

vychádzal z predpokladu, že u žalobcu boli vykonané daňové kontroly a že procesom určenia dane podľa pomôcok sa nezaoberal.

K námietke podanej podľa § 50 zákona o správe daní a poplatkov uviedol, že ju žalobca nemohol uplatniť v daňovej kontrole, ktorá nie je daňovým konaním. Konštatoval, že zákonné podmienky na jej podanie neboli splnené. Zdôraznil, že keďže išlo o proces určenia dane podľa pomôcok, ako odvolací orgán skúmal len to, či boli splnené podmienky pre použitie tohto spôsobu určenia dane.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného 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 dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v konaní vedenom pod sp. zn. 5Sžf/68/2011 bola na tomto súde prejednaná a dňa 23. februára 2012 rozhodnutá obdobná vec, týkajúca sa tých istých účastníkov konania ako v prejednávanej veci, predmetom ktorej bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/20205-126051/2010/991545-r z 13. decembra 2010, ktorým zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36922/06/ZIM z 3. novembra 2006, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2001.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Vychádzajúc z vyššie citovaného ustanovenia § 250ja ods. 7 OSP najvyšší súd odôvodňuje predmetnú vec poukazom na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012 (ústavná sťažnosť žalobcu proti tomuto rozsudku Najvyššieho Slovenskej republiky bola medzičasom odmietnutá uznesením ÚS SR č. k. III. ÚS 266/2012 dňa 19. júna 2012).

V správnom súdnictve prejednávajú súde 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 preskúmaní 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 určení 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.

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 správca 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 správca 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 správca 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 správca dane a vylúčenia zamestnancov správca 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 určení 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. I. ÚS 192/08-27 zo 4. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti.

V 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. 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 2010 konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/128/2007-120 z 30. júla 2009 zmenil tento rozsudok tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-77387/2007/992517-r z 12. októbra 2007, ktorým žalovaný zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36931/06/ZIM z 3. novembra 2006, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 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 konštatoval, že *„správca dane v tomto prípade mal rozhodnúť o námietke zaujatosti podanej voči všetkým zamestnancom v zmysle § 24 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., pričom postup, ktorý zvolí nekorešponduje so znením zákona, takýto postup nie je možné obísť oznámením, ktoré bolo vo veci vydané, že daňovú kontrolu vykonajú pracovníci iného*

daňového úradu“, pričom vyjadril názor, že v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného vadu konania odstrániť a vysporiadať sa s ďalšími námietkami žalobcu.

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. 5Sžf/118/2009 z 26. októbra 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 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 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 4. 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 3. 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.

Zákonom č. 479/2009 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 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.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave 28. júna 2012

JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská