

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 8Sžf/71/2012                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7011201008                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 21.11.2013                     |
| Meno a priezvisko:         | CSc., JUDr. Eva Babiaková      |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2013:7011201008.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: TOKAJ MUŠKÁT SK s.r.o., Veľká Bara 45, 076 32 Veľká Bara, IČO: 36 603 074, zast. JUDr. Martinou Gombosovou, advokátkou so sídlom Moldavská cesta 21/A, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/221/14995-78257/2011/990325-r zo dňa 25. augusta 2011 a č. I/221/14995-78254/2011/990325-r zo dňa 25. augusta 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/136/2011 - 61 zo dňa 19. septembra 2012, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/136/2011 - 61 zo dňa 19. septembra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zrušil rozhodnutia žalovaného č. I/221/14995-78257/2011/990325-r zo dňa 25. augusta 2011 ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/8305/10/Ric zo dňa 23. apríla 2010, a rozhodnutie žalovaného č. I/221/14995-78254/2011/990325-r zo dňa 25. augusta 2011 ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/8303/10/Ric zo dňa 23. apríla 2010 z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „O. s. p.“).

Krajský súd dospel k záveru, že ak pri daňovej kontrole nie je rešpektovaný § 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o správe daní“) dochádza tým k porušeniu práva daňového subjektu na inú právnu ochranu na inom orgáne v zmysle čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR. V dôsledku toho kontrolné zistenia, ku ktorým dospel správca dane uvedeným protiprávnym postupom nemôžu byť podkladom pre vydanie dodatočného platobného výmeru v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. o správe daní.

Legálnosť daňovej kontroly začatej 15. apríla 2009 a ukončenej dňa 15. apríla 2010 nemôže vyplývať z legislatívnej zmeny realizovanej zák. č. 494/2010 Z. z. s účinnosťou od 30. decembra 2010, v zmysle ktorej daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého

bodou na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Zák. č. 494/2010 Z. z. bol podaný ako vládny návrh zákona a jeho súčasťou bolo aj prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 31. decembra 2010, podľa ktorého § 15 ods. 1 prvej vety sa uplatní aj na daňovú kontrolu neukončenú do 30. decembra 2010. V legislatívnom procese bol skupinou poslancov podaný pozmeňujúci návrh, v zmysle ktorého sa prechodné ustanovenie k § 15 ods. 1 vypúšťa z návrhu zákona, z dôvodu, že nie je potrebné, pretože ide o spresnenie existujúcej úpravy výkonu daňovej kontroly. Návrh zákona bol schválený bez prechodného ustanovenia k § 15 ods. 1 zák. o správe daní. Z uvedeného vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo, aby sa § 15 ods. 1 veta prvá v novom znení aplikoval aj na prebiehajúce a neukončené daňové kontroly. U žalobcu bola daňová kontrola ukončená dňa 15.04.2010, teda pred nadobudnutím účinnosti zák. č. 494/2010 Z. z., a preto nemohlo dôjsť k „zlegalizovaniu“ daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu zamestnancami, ktorí neboli začlenení u miestne príslušného správcu dane. Skutočnosť, že predkladateľ návrhu zákona - Ministerstvo financií SR a žalovaný považovali zmenu § 15 ods. 1 veta prvá zák. o správe daní iba za spresnenie už existujúcej úpravy daňovej kontroly, nie je z pohľadu právnych záverov Ústavného súdu SR sp. zn. II ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 a rozhodovacej praxe významná. Podľa týchto záverov § 15 ods. 1 zák. o správe daní v znení účinnom do 29. decembra 2010 neumožňoval, aby daňovú kontrolu bez zmeny miestnej príslušnosti vykonávali zamestnanci iného ako miestne príslušného správcu dane.

Krajský súd uzavrel, že kontrolné zistenia na základe predmetnej daňovej kontroly u žalobcu neboli získané v súlade so zákonom, nebolo možné na ich základe predpísať žalobcovi rozdiel z DPH za zdaňovacie obdobia február a apríl 2008. Vzhľadom na tento záver sa krajský súd nezaoberal ďalšími žalobnými námietkami.

O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu vo výške 982,68 €.

Proti predmetnému rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote dňa 8. novembra 2012 (podané na pošte dňa 6.11.2012) odvolanie, ktorým sa domáhal jeho zmeny tak, že odvolací súd žalobu zamietne.

Uviedol, že z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom daňového úradu nepodal, a preto nebol ani dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor Ústavného súdu SR v náleze sp. zn. II ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009.

V zmysle zák. č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o št. službe“) sa štátna služba vykonáva v štátnozamestnaneckom pomere v služobnom úrade v príslušnom odbore štátnej služby. Služobným úradom všetkých zamestnancov daňových úradov bolo Daňové riaditeľstvo SR, pričom každý zamestnanec vykonávajúci daňovú kontrolu na niektorom daňovom úrade, má určené pravidelné miesto výkonu štátnej služby, ktorým bol konkrétny daňový úrad, prípadne pracovisko daňového úradu. V súlade so zákonom o daňových orgánoch a zák. o št. službe bolo možné vyslať zamestnanca na pracovnú cestu za účelom vykonania daňovej kontroly na akékoľvek miesto v rámci daňovej správy SR. Z pohľadu zák. o správe daní však musela byť daňová kontrola vykonaná vždy v mene daňového úradu, ktorý je správcou dane miestne príslušným pre výkon tejto činnosti. V zmysle v tom čase platného Organizačného poriadku daňových orgánov, daňový úrad riadil a za jeho činnosť zodpovedal riaditeľ daňového úradu. Daňovú kontrolu vyslanými zamestnancami do obvodu iného správcu dane bolo možné vykonať, ak takýto postup povolil po zvážení predložených dôvodov riaditeľ príslušného pracoviska Daňového riaditeľstva SR resp. Daňové riaditeľstvo SR. Predmetná daňová kontrola bola vykonaná na príkaz riaditeľa Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice IV. Tento postup nebol vyhodnotený Najvyšším súdom Slovenskej republiky ako nezákonný, čo vyplýva z rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 zo dňa 26. októbra 2010, ktorý bol vydaný v odvolacom konaní po tom, čo Ústavný súd SR nálezom sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 zrušil rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽ-o-KS/43/2006.

Žalovaný poukázal, že písomné poverenie na výkon daňovej kontroly vystavoval pre vyslaných zamestnancov miestne príslušný správca dane. Nadriadený orgán, Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Košice vydalo príkaz riaditeľa Daňového riaditeľstva SR, pracoviska Košice č. 14/2009/320 na vykonanie predmetnej daňovej kontroly u žalobcu Daňovému úradu Košice IV. Následne riaditeľ miestne príslušného správcu dane na základe poverenia č. 740/320/3066/2009/Váš, Bal zo dňa 10. marca 2009 poveril výkonom predmetnej daňovej kontroly zamestnancov Daňového úradu Košice IV, ktorí

predmetnú daňovú kontrolu začali aj ukončili. Poverení zamestnanci vyhotovovali dokumentáciu súvisiacu s daňovou kontrolou v mene Daňového úradu Kráľovský Chlmec, ktorý je miestne príslušným správcom dane pre žalobcu. Žalovaný v ďalšom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012 ako aj na rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/122/2011 zo dňa 14. júna 2012.

K podanému odvolaniu sa podaním zo dňa 12. novembra 2012 vyjadril žalobca tak, že navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť a priznať mu náhradu trov konania.

Uviedol, že žalovaný v odvolaní poukazoval na odlišné skutočnosti ako v napadnutých správnych rozhodnutiach, najmä ohľadne vykonávania štátnej služby a vyslania na služobnú cestu. Na tieto skutočnosti by sa podľa názoru žalovaného nemalo prihliadať, nakoľko neboli uvedené vo vyjadrení k žalobe ani na nariadenom pojednávaní.

Ďalej žalobca uviedol, že vzťahy podľa zák. o št. službe predstavujú vnútorný služobný vzťah medzi zamestnancami daňových orgánov a žiadnym spôsobom sa netýkajú pôsobenia navonok voči daňovým subjektom. Pojem správca dane je potrebné vykladať v užšom zmysle, teda pôjde vždy o konkrétneho správcu dane. Hoci je zamestnávateľom všetkých zamestnancov pôsobiacich na daňových úradoch a daňovom riaditeľstve daňové riaditeľstvo, jednotliví zamestnanci sú organizačne začlenení za účelom plnenia úloh pri výkone správy daní na jednotlivé daňové úrady. Daňová kontrola môže byť vykonávaná zákonným spôsobom len prostredníctvom zamestnancov organizačne začlenených u miestne príslušného správcu dane počas celého trvania daňovej kontroly. Tvrdenia žalovaného o vykonávaní daňovej kontroly „v mene miestne príslušného daňového úradu“ či „pod hlavičkou miestne príslušného daňového úradu“ považoval žalobca za úvahy bez akéhokoľvek právneho základu. V opačnom prípade by dochádzalo k fluktuácii zamestnancov organizačne pričlenených k určitému daňovému úradu na iné daňové úrady pri výkone daňovej kontroly bez právneho dôvodu a samotné organizačné začlenenie zamestnancov na jednotlivé daňové úrady by strácalo svoje opodstatnenie. Žalobca ďalej poukázal na obsah viacerých rozhodnutí - uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. 159/2011 zo dňa 13. apríla 2011, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012, 5Sžf/21/2011 zo dňa 26. januára 2011.

V ďalšom obsahu žalobca uviedol, že ak chcel žalovaný resp. správny orgán prvého stupňa vykonávať daňovú kontrolu prostredníctvom zamestnancov miestne nepríslušného správcu dane, mohol postupovať zákonným spôsobom a zvoliť niektorý z postupov v zmysle ustanovení zák. o správe daní (§ 4 ods. 1, § 30 ods. 5). Žalovaným resp. správcom dane zvoleným postupom došlo k obchádzaniu zákona tým, že konal spôsobom, ktorý mu platné právne predpisy neumožňovali, čím došlo aj k narušeniu právnej istoty žalobcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Rozhodol uznesením (§ 223 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250a ods. 2 a § 214 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.).

Z obsahu predložených spisov správneho orgánu vyplynulo, že riaditeľ Daňového riaditeľstva SR, Pracoviska Košice, vydal Príkaz č. 14/2009/320 na vykonanie daňovej kontroly Daňovému úradu Košice IV u žalobcu s tým, že vyslanie pracovníkov daňového úradu bude realizované v súlade s Metodickým pokynom č. 5/3/2003 k jednotnému postupu pri vyslaní zamestnanca na služobnú cestu za účelom vykonania miestneho zisťovania alebo daňovej kontroly. Následne riaditeľ miestne príslušného správcu dane žalobcu - Daňového úradu Kráľovský Chlmec, na základe Poverenia na výkon daňovej kontroly č. 738/320/2997/2009/Váš,Bal zo dňa 10. marca 2009 poveril výkonom predmetnej daňovej kontroly u žalobcu zamestnancov daňového úradu Košice IV, ktorí predmetnú daňovú kontrolu začali aj ukončili.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmajúc napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, ktorým žalovaný namieta nesprávne právne a skutkové posúdenie veci krajským súdom, konštatuje, že sa nemožno stotožniť s právnym názorom

krajského súdu premietnutým do enunciátu a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku. Súčasne je potrebné uviesť, že rovnaká právna otázka už bola predmetom posudzovania pred najvyšším súdom v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžf/51/2012, a preto s poukazom na § 250ja ods. 7 O. s. p. najvyšší súd na toto rozhodnutie poukazuje a z jeho odôvodnenia uvádza:

„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 žalovaného právny názor vyslovený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, a to konkrétne pri posudzovaní zákonnosti daňovej kontroly.

Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nálezu ústavného súdu vidí porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu 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. z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správca dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu.

Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd odkazuje na svoje rozhodnutia v obdobnej veci sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010, 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012 a v nadväznosti na to 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, a uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 266/2012-28 z 19. júna 2012, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012 ako zjavne neopodstatnenú.

Najvyšší súd odkazuje na svoj právny názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 : „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 správca dane.“

Vyššie citovaný právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 tomto ohľade a s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z nálezů 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 (z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012)."

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené nepovažoval za správny záver krajského súdu o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí žalovaného z dôvodu, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobia február 2008 a apríl 2008 bola realizovaná v rozpore so zákonom, pretože ju uskutočnili zamestnanci daňovej správy, ktorí neboli organizačne začlenení ako zamestnanci miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Kráľovský Chlmec. Nakoľko krajský súd vec v rozsahu vyššie špecifikovaného žalobného bodu posúdil nesprávne a dôvodnosťou ďalších žalobných námietok týkajúcich sa procesného postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly ako aj právneho hodnotenia kontrolných zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly sa nezaoberal, bolo potrebné napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O. s. p. zrušiť a vec mu vrátiť podľa § 221 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O. s. p. na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 226 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) prejedná vec znova v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada s námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie riadne odôvodní.

V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd i o náhrade trov tohto konania (§ 224 ods. 3 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.).

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 uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.