

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **DELTA WORK a.s.**, Krivá ul. č. 21, Košice, IČO: 36 596 175, práv. zast.: *JUDr. Dušan Antol, advokát so sídlom Zbrojničná ul. č. 12, Košice*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, právny nástupca Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 18. júna 2010, č. I/223/10963-72755/2010/990057-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 8. decembra 2011 č. k. 6S/19735/2010 - 71, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 8. decembra 2011 č. k. 6S/19735/2010 - 71 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie **konanie a rozhodnutie**.

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 8. decembra 2011 č. k. 6S/19735/2010 – 71 zamietol žalobu, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného z 18. júna 2010, č. I/223/10963-72755/2010/990057-r, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV č. 698/230/21180/10/Pav zo 16. marca 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 60.493,12 €, podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení neskorších zákonov (ďalej len „zákon o správe daní“).

V odôvodnení rozsudku krajský súd uvádza, že z obsahu administratívnych spisov správnych orgánov prvého a druhého stupňa zistil, že dňom 13. marca 2009 začali zamestnanci správcu dane vykonávať u daňového subjektu – DELTA WORK a.s., Krivá č. 21, 040 01 Košice, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január – december 2008.

Bolo zistené, že faktúrou č. 080400015 zo dňa 11.4.2008 fakturoval dodávateľ SANBET s.r.o. Košice žalobcovi sumu vo výške 1.936.725,00 Sk vrátane DPH za službu „odvysielanie reklamných spotov v televízii JOJ Slovensko v mesiacoch február a marec 2008“.

Faktúrou č. 080400018 zo dňa 15.4.2008 fakturoval dodávateľ SANBET s.r.o. Košice žalobcovi sumu vo výške 6.837.100,50 Sk vrátane DPH za službu „výkon IČ súvisiacej s vydaním územného rozhodnutia“.

Faktúrou č. 010/2008 zo dňa 10.4.2008 fakturoval dodávateľ DREV CONTACT, s.r.o. žalobcovi sumu vo výške 2.320.500,--Sk vrátane DPH za službu „vykonanie prác pri uskutočnení POV (Plán organizácie výstavby) úseku železničnej trate Košice – Kysak“.

Faktúrou č. 011/2008 zo dňa 14.4.2008 fakturoval dodávateľ DREV CONTACT, s r o. žalobcovi sumu vo výške 319.753,--Sk vrátane DPH za službu „konzultačná činnosť v súvislosti s implementáciou ERP systému NAVISION, inf. systému HUMAN a www stránok“.

Krajský súd po preskúmaní žalobných námietok a spisového materiálu dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom, že správca dane v priebehu daňového konania zhromaždil dostatočné množstvo dôkazov, ktoré následne v súlade so základnými zásadami daňového procesu vyhodnotil jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, že správca dane postupoval počas výkonu daňovej kontroly v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom žalobcovi preukázateľne poskytol dostatočný priestor na splnenie jeho dôkaznej povinnosti, ako aj na vyjadrenie sa k výsledkom samotnej daňovej kontroly.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu spočívajúcu v jeho tvrdení, že daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci miestne nepríslušného správcu dane, poukazujúc pri tom na nález Ústavného súdu SR č. II. ÚS 118/08 -61 zo dňa 10. decembra 2009, krajský súd dal do pozornosti ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, týkajúcu sa skutočnosti, že súd v správnom súdnictve neprihliada na námietky, ktoré žalobca v rámci daňového konania neuviedol. Predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie argumenty uvedené v žalobe (žalobné dôvody), ktoré žalobca už predtým namietal v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorými by sa preto žalovaný ako odvolací správny orgán musel v rámci svojej rozhodovacej činnosti vyporiadať. V opačnom prípade by potom preskúmacie súdne konanie zasahovalo do sféry odvolacieho správneho konania, ktorého právoplatné skončenie je nevyhnutným predpokladom na možné podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia tohto odvolacieho správneho orgánu.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako nezákonný, nepreskúmateľný, nesprávny a zasahujúci do majetkovej sféry žalobcu zrušil. Zopakoval svoje námietky uvádzané v žalobe, pokiaľ ide o zistenie skutkového stavu správcom dane a zdôraznil nezákonnosť rozsudku krajského súdu, ktorú videl v tom, že daňovú kontrolu vykonali zamestnanci iného ako miestne príslušného správcu dane.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril podaním z 3. februára 2012, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pričom zopakoval svoj argument,

že na námietku nepríslušných zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu nemožno prihliadnuť, nakoľko táto nebola vznesená v daňovom konaní.

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 Lazovná 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.

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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.

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

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 v žalobe a neuplatnil ju ani pri prerokovaní protokolu z daňovej kontroly, ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Odvolací súd súhlasí s názorom krajského súdu, že predmetom súdneho prieskumu v daňových veciach môžu byť len tie argumenty uvedené v žalobe (žalobné dôvody), ktoré žalobca už predtým namietal v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorými by sa preto žalovaný ako odvolací správny orgán musel v rámci svojej rozhodovacej činnosti vypoariadať, avšak zároveň pripomína krajskému súdu, že úlohou súdu v preskúmvacom konaní je preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby.

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 preskúmvava rozhodnutie správneho orgánu na základe žaloby.

Výnimku z týchto zásad predstavujú veci, v ktorých napadnuté rozhodnutie trpí takou vadou, ku ktorej musí súd prihliadnuť bez ohľadu na to, či ju účastník konania namieta v žalobe, v danom prípade žalobca námietku týkajúcu sa zamestnancov miestne nepríslušného správcu dane, ktorí daňovú kontrolu vykonali, v žalobe namietal, alebo až v priebehu súdneho preskúmvacieho konania. Je nepochybné, že práve o takýto prípad ide aj v predmetnej veci, keď napadnuté rozhodnutie bolo vydané na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorú podľa vyjadrenia žalobcu vykonali zamestnanci správneho orgánu, ktorý nebol miestne na jej vykonanie príslušný.

Ústava Slovenskej republiky jasne zakotvuje zásadu právneho štátu, ktorá sa vyznačuje predovšetkým tým, že štátne orgány môžu konať len na základe ústavy a zákonom stanoveným spôsobom. Je preto prvoradou povinnosťou štátneho orgánu – v danom prípade žalovaného, resp. správcu dane, aby postupoval v súlade s ústavou a zákonom, t.j. okrem iného dodržiaval tie ustanovenia zákona, ktoré upravujú procesný postup. Aj keď nie všetky procesné pochybenia musia zákonite viesť k nulite individuálneho správneho aktu, rozhodnutie vydané na základe nezákonne vykonanej daňovej kontroly, napríklad vykonanie daňovej kontroly inými, než zamestnancami miestne príslušného správcu dane bez dodržania zákonného postupu v zmysle § 4 ods. 2 a § 24 ods. 5 zákona o správe daní a § 3 ods. 6 písm. g) zákona o daňových orgánoch, takýmto nulitným aktom byť môže, pokiaľ sa preukáže, že správca dane zákonným spôsobom nepostupoval.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“), na ktoré sa ostatne odvolával aj žalobca v žalobe aj v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu, 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 I výroku nálezu)...“.

Napriek tomu, že v danom prípade žalobca nenamietal zaujatosť pracovníkov, ktorí daňovú kontrolu vykonali, ide podľa názoru odvolacieho súdu o obdobný prípad, nakoľko z administratívneho spisu nie je možné zistiť, na základe akého právneho predpisu žalovaný postupoval, keď a či vôbec, 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.

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 odôvodnení 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 19. septembra 2012

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

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth

