



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu **Ing. JUDr. K. M.**, bytom v M., právne zastúpeného *JUDr. I. R., advokátkou v K.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 23, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12657-77383/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/109/2007-119 z dňa 02.09.2009 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/109/2007-119 z dňa 02. septembra 2009 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/223/12657-77383/2007/992517-r zo dňa 12. októbra 2007 **z r u š u j e a v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** nahradiť žalobcovi trovy konania 294,82 €, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právnej zástupkyne žalobcu JUDr. I. R., advokátky v K..

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12657-77383/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36933/06/ZIM zo dňa 03.11.2006 vydaného podľa § 44 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb.,

ktorým bol žalobcovi určený podľa pomôcok rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2002 v sume 59 327,-- Sk, podľa § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa názoru súdu v správnom konaní bol dostatočne zistený skutkový stav a na jeho základe bol vyvodený aj správny právny záver. Žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami vnesenými žalobcom v podanom odvolaní, ako to vyplýva aj z dôvodov preskúmaného rozhodnutia. Žalovaný tvrdil, že opakované námietky žalobcu týkajúce sa zloženia kontrolnej skupiny, resp. samotného postupu pri výkone kontroly neboli dôvodné, čo bolo konštatované aj v právoplatných rozsudkoch Krajského súdu v Košiciach napr. 6S/54/2005 potvrdeným rozsudkom NS SR 5Sž-o-KS/73/2006, 5S/54/2005 potvrdený rozsudkom NS SR 3SžoKS 43/2006, ako aj v ďalších, doteraz neprávoplatných rozsudkoch Krajského súdu v Košiciach. Za takýchto okolností, aké nastali u žalobcu správca dane nemal inú možnosť, ako prejsť do procesu určenia dane podľa pomôcok a vyrubiť daň na základe pomôcok v zmysle § 15 ods. 2 a § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Okrem iného namietal, že zásadnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom sporu medzi daňovými orgánmi sťažovateľom bolo posúdenie, či je možné vykonať u sťažovateľa daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je správcou dane sťažovateľa. Sťažovateľ tento postup napádal vo svojich námietkach, aj vo svojej žalobe tvrdiac, že takýmto postupom bola u neho vykonávaná daňová kontrola, miestne nepríslušným správcou dane, resp., že postup daňového riaditeľstva bol v skutočnosti obchádzaním ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o miestnej príslušnosti v daňovom konaní (daňovej kontrole). Daňové riaditeľstvo argumentovalo tým, že podľa ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z., je daňové riaditeľstvo zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov, a preto nedošlo k pochybeniu, ak kontrolu u sťažovateľa mali vykonávať osoby, ktoré síce neboli zamestnancami Daňového úradu Košice V, ale boli zamestnancami daňového riaditeľstva. K tejto argumentácii, napriek tomu, že bola obsiahnutá v žalobe (sťažovateľ v žalobe uviedol: „Opakovane poukazoval svojimi námietkami na nesprávne zloženie kontrolnej skupiny“) súd nezaujal vo svojom rozhodnutí žiadne stanovisko, vôbec sa ňou nezaoberal a žiadnym spôsobom neuviedol, či ju považuje za dôvodnú alebo nie a ak ju považuje za nedôvodnú, prečo.

Sťažovateľ nemôže súhlasiť s názorom obsiahnutým okrem iného v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3 SžoKS 43/2006 zo dňa 27.09.2006, podľa ktorého, ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z. umožňuje uvažovať o všetkých zamestnancoch, ktorých zamestnávateľom je Daňové riaditeľstvo SR, ako o zamestnancoch miestne príslušného správcu dane. Citované ustanovenie zákona č. 150/2001 Z.z. len upravuje štátnozamestnanecký právny vzťah medzi Daňovým riaditeľstvom SR a zamestnancami daňových úradov, ale je bez akéhokoľvek relevantného vzťahu k otázke miestnej príslušnosti a k otázke, kto je osobou oprávnenou konať v mene miestne príslušného správcu dane. Nakoniec aj citované ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z.z. ustanovuje, že Daňové

riaditeľstvo SR je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Pokiaľ by výklad osôb, ktoré sú oprávnené vystupovať ako zamestnanci daňových úradov a v tomto prípade miestne príslušného správcu dane, bol taký ako to uvádza v odôvodnení svojho rozhodnutia Najvyšší súd SR, potom by bol výraz zamestnanci daňových orgánov, ktorý je použitý v citovanom zákonom ustanovení, absolútne nezrozumiteľný. Ak sú totiž určité osoby zamestnancami daňového riaditeľstva, nemôžu byť zároveň zamestnancami iného orgánu, ktorý má, ako to vyplýva z ustanovenia § 4 ods. 4 právnu subjektivitu. Je teda zrejmé, že definíciou daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa všetkých zamestnancov daňových orgánov nie je možné vysvetliť to, či zamestnanci jedného daňového úradu môžu vykonávať právomoci zamestnancov iného daňového úradu. Sťažovateľ zotrváva na názore, že postupom, keď kontrolou vykonávanou miestne príslušným správcom dane, teda Daňovým úradom Košice V u neho ako u daňového subjektu boli poverení zamestnanci iného daňového úradu, boli obídene ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. a to predovšetkým § 3 ods. 1 a § 24 ods. 1, 4 a ods. 5.

Ak by žalobca prijal argument, že ktorýkoľvek zamestnanec ktoréhokoľvek daňového orgánu oprávnený z titulu svojho postavenia zamestnanca daňového riaditeľstva vykonávať oprávnenia zamestnanca správcu dane na ktoromkoľvek daňovom orgáne, potom sa javí zbytočným a absurdným zdôvodňovanie, prečo k povereniu vykonaním daňovej kontroly sťažovateľa zamestnancami Daňového úradu Prešov I došlo. Z argumentácie vyplývajúcej z odôvodnenia rozhodnutia najvyššieho súdu však na jednej strane vyplýva, že takýto postup bol v súlade s ust. zákona č. 511/1992 Zb., na druhej strane však uvádza dôvody, pre ktoré k výkonu kontroly zamestnancami iného daňového orgánu, než miestne príslušného správcu dane, došlo. Akceptujúc argumentáciu najvyššieho súdu, obsiahnutú v citovanom rozhodnutí 3SžoKS 43/2006 zo dňa 27.09.2006, ktorá poukazuje na ustanovenia § 1a písm. j/, by potom zamestnancom správcu dane oprávneným vykonávať daňovú kontrolu u sťažovateľa, bol aj zamestnanec colného úradu alebo colného riaditeľstva, resp. obce. Pre posúdenie dodržania správnosti postupu v predmetnej veci však nie je podstatné, kto je zamestnávateľom zamestnanca daňového úradu, ale o zamestnanca ktorého daňového úradu ide. Ako už bolo povedané, tento termín používa aj zákon č. 150/2001 Z.z. a je logické domnievať sa, že tento právny predpis neobsahuje nezmyselné pojmy. Sťažovateľ teda zotrváva na názore, že jeho právom vyplývajúcim z ustanovenia článku 46 ods. 2 Ústavy SR bolo, aby daňovú kontrolu vykonávali u neho zamestnanci Daňového úradu Košice V a v prípade, že títo z dôvodu uvedeného § 24 ods. 1 vykonávať nemohli, aby boli z vykonávania kontroly vylúčení a miestna príslušnosť bola v súlade s ustanovením § 4 ods. 1 delegovaná inému správcovi dane. Iný postup nemožno považovať za správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2, písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V priebehu odvolacieho konania žalobca v zastúpení advokátkou predložil nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10.12.2009, ktorým ústavný súd rozhodol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp.zn. 3SžoKS 43/2006 porušil základné právo JUDr. Ing. K. M. 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 Slovenskej republiky. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3SžoKS 43/2006 z 27.09.2006 zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

Vzhľadom na to, že najvyšší súd rozsudkom 3SžoKS 43/2006 deklarovali pre ďalšie daňové konania zásadné pravidlo, že žalobcom tvrdené vady v zložení kontrolnej skupine nie sú vadami, ktoré by mali vplyv na zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov vo veci samej (§ 250i ods. 3 O.s.p.), daňové orgány i sudy prvého stupňa sa týmito tvrdeniami žalobu nezaoberali a nepovažovali ich za právne významné. Zrušenie rozsudku ústavným súdom však urobilo z tejto otázky právne relevantnú skutočnosť, ktorú je nevyhnutné v ďalšej právnej praxi všeobecných súdov i daňových orgánov zohľadňovať.

Je zrejmé, že ani Krajský súd v Košiciach vzhľadom na právnu prax riadenú rozhodovacou činnosťou najvyššieho súdu nepovažoval tvrdené skutočnosti za vadu, ktorá by ovplyvňovala zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov. V podstate išlo o organizačnú normu, ktorý nemala mandatórny charakter vo vzťahu k daňovému subjektu. Vzhľadom na to sa ani krajský súd v odôvodnení rozsudku ňou nezaoberal.

Podľa odôvodnenia nálezu ústavný súd považuje za potrebné predovšetkým konštatovať, že skutkové okolnosti daného prípadu sú medzi účastníkmi konania nesporné. Riaditeľ daňového úradu poveril vykonaním daňovej kontroly nie vlastných zamestnancov, ale zamestnancov Daňového úradu Prešov I. Ako to vyplýva z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp.zn. I/223/613210962/2005/991545-r z 27.06.2005, urobil tak preto, že sťažovateľ predtým spochybnil nezaujatosť zamestnancov miestne príslušného daňového úradu. K takémuto postupu mal riaditeľ predchádzajúci súhlas daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa zamestnancov Daňového úradu Prešov I.

„Ak súd alebo iný orgán koná vo veci uplatnenia práva osoby určenej v čl. 46 ods. 1 ústavy inak ako v rozsahu a spôsobom predpísaným zákonom, porušuje ústavou zaručené právo na súdnu a inú právnu ochranu. Obsah práva na súdnu a inú právnu ochranu uvedený čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva alebo ich diskriminovať pri jeho uplatňovaní. Jeho obsahom je i zákonom upravené relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky.“ (I. US 26/94)

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.

Riaditeľ daňového úradu nepovažoval za možné vykonať daňovú kontrolu sťažovateľa prostredníctvom svojich zamestnancov vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľ spochybnil ich nezaujatosť. Napriek tomu však nepostupoval tak, že by boli títo zamestnanci vylúčení z daňového konania postupom podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní, ale bez takéhoto rozhodnutia poveril so súhlasom daňového riaditeľstva vykonaním daňovej kontroly zamestnancov iného daňového úradu.

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 i vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy.

Možno dospieť k záveru, že postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídniu ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. 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).

V ďalšom konaní žalovaný musí postupovať v súlade s právnymi východiskami tak, ako boli ustálené Ústavným súdom SR.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c, § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca mal konaní úspech, preto mu súd priznal náhradu trov konania, ktoré pozostávali z náhrady súdnych poplatkov z podanej žaloby 66,39 € a z náhrady trov právneho zastúpenia poskytnutej žalobcovi advokátkou podľa vyhl.č. 655/2004 Z.z. v prvostupňovom konaní (prevzatie a príprava zastúpenia 45,51 €, podanie žaloby 45,51 €, žiadosť o odklad vykonateľnosti 22,77 €, režijný paušál 3x 5,91 €, DPH – 24,99 €) a v odvolacom konaní (odvolanie 53,49 €, režijný paušál 6,95 €, DPH – 11,48 €). Spolu 294,82 €. Trovy konania boli priznané podľa vyčíslenia advokátkou žalobcu v odvolaní zo dňa 07.10.2009.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 08. apríla 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková