



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členiek senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobcu: **JUDr. Ing. K. M., S., zastúpeného JUDr. I.R., advokátkou, Š.**, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-77387/2007/992517-r zo dňa 12. októbra 2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/128/2007-120 zo dňa 30. júla 2009, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/128/2007-120 zo dňa 30. júla 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-77387/2007/992517-r zo dňa 12. októbra 2007 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 294,82 € na účet právnej zástupkyne žalobcu, v lehote 15 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým podľa § 48 ods. 4 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 č. 511/1992 Zb.“) zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V z 03.11.2006, č. 709/230/36931/06/ZIM – ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2001 v sume 58 254,- Sk na základe § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že správne orgány v predmetnej veci postupovali v súlade s platnou právnou úpravou, a preto preskúmané rozhodnutia sú vecne správne a zákonné, pričom zodpovedajú zákonu aj po vecnej stránke. Podľa názoru súdu v správnom konaní bol dostatočne zistený skutkový stav a na jeho základe bol vyvodený aj správny právny záver. Žalovaný sa tiež dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami vznesenými žalobcom v podanom odvolaní, ako to vyplýva aj z dôvodov preskúmaného rozhodnutia žalovaného.

Krajský súd nepovažoval námietku žalobcu, že nebol osobou uskutočňujúcou zdaniteľné plnenie za dôvodnú. Žalobca ako súdny exekútor spĺňal podmienku uskutočňovania zdaniteľného plnenia podľa § 2 ods. 2 písm. b/ zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 289/1995 Z. z.“), bol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty, a preto mohol byť správcom dane registrovaný za platiteľa dane z pridanej hodnoty na základe jeho žiadosti.

Krajský súd dôvodil zhodne ako vo veciach 7S/106/2007, 7S/111/2007 či 6S/131/2007 aj vo vzťahu k poznámke pod čiarou č. 2a k § 2 ods. 2 písm. b/ zákona č. 289/1995 Z.z.

Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý rozsudok považoval za nesprávny, pretože vychádza z nesprávneho

právneho posúdenia veci, keď súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam.

Žalobca uviedol, že v období, za ktoré bol napadnutým rozhodnutím určený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 58 254,- Sk za november 2001, nebol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v platnom znení.

Zdôraznil, že záver súdu I. stupňa o tom, že samotná registrácia je právnym dôvodom na to, aby bol žalobca považovaný za osobu podliehajúcu dani, neobstojí. Táto skutočnosť vyplýva zo znenia zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom do 31.12.2001. Napadnuté rozhodnutie bolo vydané na základe výsledkov daňovej kontroly, resp. bolo vydané na základe určenia dane podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992Zb. Poukázal na skutočnosť, že rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý mu predchádzal, pričom je nesporné z obsahu spisu žalovaného, že zákonná lehota na vykonanie kontroly skončila dňa 25.05.2006.

Žalobca naďalej zotrval na názore, že daň určená podľa pomôcok bola určená nezákonne, keďže neboli splnené zákonné podmienky, ktoré zákon č. 511/1992 Zb. ustanovuje.

Zásadnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom sporu medzi daňovými orgánmi a sťažovateľom bolo posúdenie, či je možné vykonať u žalobcu daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je správcom dane žalobcu. Žalobca tento postup napádal vo svojich námietkach, aj vo svojej žalobe tvrdiac, že takýmto postupom bola uňho vykonávaná daňová kontrola, miestne nepríslušným správcom 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 zamestnancom Daňového úradu Košice V, ale boli zamestnancami daňového riaditeľstva.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žiadal priznať náhradu trov konania pred súdom I. stupňa v sume 222,90 Eur a v odvolacom konaní v sume 71,92 Eur.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „OSP“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP a následne potom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) verejne (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach, a zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP z dôvodu, že v konaní bola zistená taká vada, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Z obsahu spisu vyplýva, že okrem iných skutočností bolo medzi účastníkmi konania sporné posúdenie otázky, či bolo možné u daňovníka – žalobcu vykonať daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je jeho správcom dane.

Uvedenú námietku žalobca uplatnil už v inom súdnom konaní, ktoré bolo právoplatne skončené na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 3SžoKS 43/2006.

Dňa 13.03.2008 bola prijatá na ďalšie konanie sťažnosť JUDr. Ing. K. M., ktorou namietal porušenie svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 prvej vety Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len Dohovor) v konaní vedenom na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 3SžoKS 43/2006.

Nálezom č. k. II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10.12.2009 Ústavný súd SR rozhodol, že Najvyšší súd SR 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 článku 46 ods. 1 a 2 Ústavy. Zároveň rozhodol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SžoKS 43/2006 zo dňa 27.09.2006 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie.

*Dôvodom takéhoto rozhodnutia bolo, že 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. A preto ak 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 u 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 o 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 vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy.*

V tomto prípade senát Ústavného súdu Slovenskej republiky dospel k záveru, že postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu ustanovení § 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 podľa ústavného súdu 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 posudzovanej veci senát Najvyššieho súdu SR z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že poverením na výkon daňovej kontroly č. j.: 709/ 320/10991/2005 zo dňa 11.04.2005 riaditeľ Daňového úradu Košice V poveril vykonaním daňovej kontroly pracovníkov – kontrolórov Daňového úradu Prešov I, a to vykonaním daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február až december 2001 u žalobcu, t. z. aj za mesiac november 2001, ktorého sa týka v tomto konaní preskúmané rozhodnutie žalovaného.

Poukazujúc na záver Ústavného súdu SR obsiahnutý v náleze č. k. II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10.12.2009 – keďže predmetom súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného aj v tejto veci je rovnaká otázka, ktorou sa Ústavný súd Slovenskej republiky zaoberal v predmetnom náleze – Najvyšší súd SR v tejto veci rešpektujúc závery ústavného súdu napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) OSP.

Odvolací súd súčasne poznamenáva, že v pôvodnej veci 3SžoKS 43/2006 po náleze ústavného súdu rozhodol rozsudkom pod sp. zn. 5 Sžo/101/2010 dňa 26. októbra 2010. V ďalšom konaní bude 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 obídenu § 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 poukazuje na dôvody rozsudku vo veci 5 Sžo/101/2010 z 26.októbra 2010.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 2 OSP tak, že priznal žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech právo na náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 veta prvá OSP. Z obsahu súdneho spisu vyplýva, že žalobca si na náhradu uplatnil trovy 1. stupňového konania v sume 222,90 Eur a trovy právneho zastúpenia v odvolacom konaní v sume celkom 71,92 Eur podľa vyčíslenia v odvolaní z 18.08.2009. Preto súd uplatnené trovy právneho zastúpenia priznal žalobcovi podľa § 14 ods. 1 písm. c/ v spojení s §16 ods.3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v uplatnenej výške.

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.**

V Bratislave dňa 26. októbra 2010

**JUDr. Ida Hanzelová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková