



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej PhD., v právnej veci žalobcu: **Ing. J.**, so sídlom H., zast.: *JUDr. I.*, advokátkou z AK so sídlom Š., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v colnom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 02. októbra 2008 č. k. 6S 127/2007–124, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 02. októbra 2008 č. k. 6S 127/2007–124 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Rozhodnutím č.: I/223/12656-77382/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007 žalovaný ako odvolací daňový orgán postupom 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 na účely tohto rozsudku ako „zák. č. 511/1992 Zb.“) zamietol

pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu, ktorým napadol platobný výmer Daňového úradu Košice V. č. 709/230/36934/06/ZIM zo dňa 03.11.2006 vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2000 v sume 223.441,-- Sk.

Toto svoje zamietajúce rozhodnutie odôvodnil najmä tým, že žalobca ako daňový subjekt neumožnil správcovi dane vykonať riadne daňovú kontrolu, a z tohto dôvodu daň nebola určená na základe výsledkov daňovej kontroly, ale bola určená v procese určenia dane podľa pomôcok a zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia dane boli dodržané.

Ďalej sa žalovaný v svojom odôvodnení postupne vyrovnal s početnými nasledujúcimi argumentmi žalobcu uvedených na 53 stránkovom odvolaní, a to :

- daň mala byť vyrubená podľa pomôcok súdnemu exekútorovi, ktorý nespĺňal za zdaňovacie obdobie december 2000 základnú procesnú podmienku konania, t. j. spôsobilosť byť daňovým subjektom – platiteľom DPH a tým aj účastníkom konania,
- správca dane porušil inštitút rozsahu zastupovania ustanovený v § 9 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., pretože doručoval písomnosti nad rozsah udeleného plnomocenstva JUDr. E.,
- zamestnanci správcu dane porušili závažným spôsobom povinnosť zachovávať daňové tajomstvo,
- nesplnenie procesných podmienok konania z dôvodu vecnej a miestnej nepríslušnosti zamestnancov správcu dane Daňového úradu Prešov I,
- nesplnenie zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňových kontrol,
- rozhodnutia súvisiace s daňovou kontrolou vydal vecne a funkčne nepríslušný orgán,
- existencia závažnej procesnej prekážky, začatie troch konaní o predbežnej otázke,
- odmietnutie prejednať protokol o kontrole dňa 10.10.2006 ako aj nezákonné ukončenie daňovej kontroly dňa 31.10.2006,
- porušenie zásady rovnosti strán a rovnakého postavenia strán,
- ukončenie daňovej kontroly aj napriek skutočnosti, že trvali účinky iných začatých konaní brániace pokračovať v daňovom konaní,
- nerešpektovanie procesnej podmienky konania doručovania listín podľa ust. § 17 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb.,
- nesplnenie procesnej podmienky zákonnej povinnosti správcu dane vždy spísať zápisnicu z ústneho pojednávania,

- porušenie povinnosti doručovania písomnosti vecne a miestne príslušnými zamestnancami správcu dane, resp.
- porušenie zákonnej povinnosti uloženej v § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb.,

ktoré všetky smerovali zo strany žalobcu k spochybneniu záveru správcu dane, že bolo možné určiť daň postupom podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach žalobu zo dňa 05.11.2007. V žalobe žalobca ako súdny exekútor okrem iného namietal to, že jeho činnosť nespĺňa podmienky podnikania určené v ust. § 2 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Tým, že žalovaný sa s touto otázkou v odvolacom konaní vôbec nevysporiadal, a naopak ju účelovo obišiel tým, že sa iba vysporiadal s posudzovaním správnosti použitia pomôcok, konal v rozpore s § 48 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Ďalej žalobca upozornil na početné procesné chyby žalovaného. Pri svojej argumentácii žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6Sž 221/00 zo dňa 27.06.2001, na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Sž 139/01, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 9/2007 a na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL.ÚS 49/03.

Krajský súd ako súd prvého stupňa po prejednaní žaloby žalobcu podľa § 247 a nasl. O.s.p., postupujúc postupom podľa § 250f O.s.p. bez nariadenia pojednávania preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správcu dane dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

Krajský súd najmä k námietke žalobcu, že súdny exekútor nespadá do okruh zdaniteľných osôb,, uviedol, že má spôsobilosť byť daňovým subjektom – platiteľom DPH a tým aj účastníkom konania, a to najmä vzhľadom na legislatívno-technických pokynov uvedené v prílohe č. 2 k Legislatívnym pravidlám tvorby zákonov. Na základe uvedeného vyhodnotil, že poznámkou pod čiarou nemožno normatívnym spôsobom určiť práva a povinnosti nad rámec právnej úpravy, ktorej sa poznámka pod čiarou týka. Samotná skutočnosť, že poznámka 2a) k ustanoveniu § 2 ods. 2 písm. písm. b) zák. č. 289/1995 Z.z. ku dňu 31.01.2001 obsahovala odkaz iba na zákon o znalcoch a tlmočníkoch, neznamená podľa krajského súdu, že iné činnosti vykonávané podľa ďalších právnych predpisov

(napr. činnosť súdnych exekútoroch, notárov alebo správcov konkurznej podstaty) nespádajú pod výklad ustanovenia § 2 ods. 2 písm. b) zák. č.511/1992 Zb.

Takisto námietku žalobcu o uplynutí jedného roka od začatia daňovej kontroly krajský súd vyhodnotil vzhľadom na postoj žalobcu k pracovníkom a k výkonu daňovej kontroly samotnej, negatívne. Najmä poukázal na činnosti žalobcu spočívajúcu v jeho prehlásení, že neumožní výkon daňovej kontroly, čo v podrobnostiach viedlo k podávaniu rôznych námietok proti postupu správcu dane, zaujatosti pracovníkov správcu dane, sťažností podľa zákona o sťažnostiach, resp. k ospravedlňovaniu neprítomnosti v určených, prípadne dohodnutých termínoch výkonu daňovej kontroly z dôvodu pracovnej zaneprázdnenosti, z dôvodu štúdia na vysokej škole a podobne.

Je preto logické pre krajský súd, že žalobca opísanými aktivitami dosiahol situáciu, že v dôsledku jeho úkonov správca dane nemohol ukončiť začatú daňovú kontrolu v zákonom predpísanej lehote. S prihliadnutím na zásadu proporcionality (uvedená v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf 9/2007) následne krajský súd konštatoval, že za tejto situácie bol žalobca povinný umožniť výkon daňovej kontroly dňa 07.11.2006, hoci jednoročná lehota na vykonanie lanovej kontroly uplynula dňa 25.5.2006.

K námietke žalobcu, že správca dane porušil inštitút rozsahu zastupovania ustanovený v § 9 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., pretože doručoval písomnosti nad rozsah udeleného plnomocenstva JUDr. E., krajský súd uviedol, že žalobca splnomocnil uvedeného právneho zástupcu „na všetky úkony a právne úkony na zastupovanie v daňovom konaní a na všetky právne úkony v konaní pred súdom vo veciach daňových, obchodných a občianskoprávných“.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 15.08.2004 (č. l. 142) žalobca rozsudok prvostupňového súdu spochybnil zo zákonných dôvodov § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p. (rozhodnutie krajského súdu vychádza nesprávneho právneho posúdenia veci) a § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p. (súd I. stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam).

Predovšetkým žalobca poukazoval na to, že nebol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Na podporu svojho tvrdenia žalobca predložil stanovisko

Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky zo dňa 21.6.2007, v ktorom sa na žiadosť prezidenta Slovenskej komory exekútorov ministerstvo vyjadrilo k otázke právneho postavenia súdneho exekútora.

Ďalej v svojom odvolaní žalobca poukázal na to, že rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonného postupu, tzn. že zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly skončila dňa 25.05.2006. Avšak rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 9/2007 podľa žalobcu vyplýva, po tomto termíne nebola kontrola vykonaná v súlade so zákonom, tzn. že došlo k porušeniu čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Záver krajského súdu, že za využívanie procesných prostriedkov správcom dane by som mal byť potrestaný tým, že som mal znášať kontrolu nad rámec jeho časového vymedzenia, nie je krajským súdom nijako zdôvodnený.

Takisto žalobca zopakoval svoje námietky týkajúce sa nesprávneho posúdenia splnomocnenia JUDr. E. a z toho vyplývajúceho závadného doručovania počas výkonu daňovej kontroly.

Záverom odvolania žalobca zopakoval svoju úvodnú požiadavku, aby napadnutý rozsudok krajského súdu bol zmenený tak, že sa zrušuje pôvodné daňové rozhodnutie žalovaného a súčasne aby sa rozhodlo o náhrade trov konania.

Vo svojom vyjadrení zo dňa 17.12.2008 (č. l. 155) sa žalovaný nesúhlasne vyjadril ku všetkým 3 odvolacím bodom žalobcu. K otázke zákonnosti registrácie poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 5Sž-o-KS 79/2005 zo dňa 04.08.2006, v ktorom sa konštatovalo, že pokiaľ sa žalobca dobrovoľne zaregistroval za platiteľa dane z pridanej hodnoty súčinnosťou od 1.2.1996, potom nie sú pochybnosti o zákonnosti jeho registrácie.

Záverom žalovaný navrhol potvrdiť napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe postupom podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku

len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, nenariadil vo veci pojednávanie (§ 250ja ods. 3 O.s.p.) a po neverejnej porade dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov (námietka zastúpenia a námietka uplynutia lehoty) spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa Najvyšší súd v svojom odôvodnení iba obmedzil na právne vyhodnotenie námietky žalobcu, či je možné žalobcu z titulu výkonu funkcie súdneho exekútora považovať za osobu, na ktorú sa režim dane z pridanej hodnoty nevzťahuje.

Predovšetkým Najvyšší súd vzhľadom na žalobcom sledovanú odpoveď, či je súdny exekútor platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo nie, odkazuje na svoj rozsudok č. 5Sž-o-KS 79/2005 zo dňa 04.08.2006, v ktorom sa už touto otázkou vo vzťahu k žalobcovi zaoberal. Aj v terajšom rozsudku musí Najvyšší súd konštatovať, že pokiaľ sa žalobca dobrovoľne zaregistroval za platiteľa dane z pridanej hodnoty, potom nie je namieste skúmať, či tejto registrácii bránilo nesplnenie niektorých zákonných podmienok. Žalobca však napriek tomu v svojom odvolaní namietal, že v čase registrácie nebol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Na podporu svojho tvrdenia žalobca predložil stanovisko Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky zo dňa 21.6.2007, v ktorom sa na žiadosť prezidenta Slovenskej komory exekútorov ministerstvo vyjadrilo k otázke právneho postavenia súdneho exekútora.

Podľa § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty z obdobia registrácie žalobcu platilo, že platiteľmi môžu byť aj osoby podliehajúce dani, ktorým nevznikla povinnosť registrácie podľa odsekov 1 až 3, ak daňový úrad uzná oprávnenosť žiadosti o registráciu a vydá osvedčenie o registrácii; tieto osoby sú platiteľmi dňom uvedeným v osvedčení o registrácii.

V zmysle hore cit. ustanovenia za platiteľov dani z pridanej hodnoty je možné uznať iba tie osoby, ktoré podliehajú režimu tejto dane. Európsky súdny dvor však na predbežnú otázku mu položenú Najvyšším súdom v inom spore žalobcu (C-456/07) dňa 21.05.2008 vyslovil, že *„činnosť vykonávaná jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, nie je oslobodená od dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu, že pozostáva z uskutočňovania úkonov, ktoré patria do právomoci orgánov verejnej moci. Aj za predpokladu, že súdny exekútor pri výkone svojej funkcie také úkony uskutočňuje, nevykonáva podľa právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, svoju činnosť vo forme orgánu riadiaceho sa verejným právom, keďže nie je integrovaný do organizácie verejnej správy, ale vo forme nezávislej hospodárskej činnosti uskutočňovanej v rámci slobodného povolania, a preto sa na neho nemôže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 4 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.“*

Európsky súdny dvor pri svojom rozhodovaní mal na mysli oslobodenie, na ktoré sa aj žalobca argumentačne poukazoval, a to, že *„štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.“*

Otázku záväznosti rozsudkov Európskeho súdneho dvora je nutné riešiť najmä s prihliadnutím na pozitívny záväzok Slovenskej republiky v zmysle čl. 10 ZES odstrániť všetky prekážky a bariéry brániace plnému uplatneniu komunitárneho (úniového) práva v Slovenskej republike.

Podľa čl. 7 ods. 4 veta druhá Ústavy Slovenskej republiky. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej

republiky. Je nepochybné, že rozsudky Európskeho súdneho dvora do skupiny právne záväzných aktov jednoznačne spadajú.

Nakoľko z uvedeného vyplýva, že nie je možné osobu exekútora pri výkone jeho úradu zaradiť pod výnimku vymedzenú orgánom verejnej správy, potom ani žalobcom uvedené stanovisko Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky tento záver nemôže zvrátiť.

Ďalej žalobca s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 9/2007 namietal tú skutočnosť, že napadnuté daňového rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonného postupu, tzn. že hoci zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly skončila dňa 25.05.2006, správca v kontrole ďalej pokračoval.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Žalobca poukazuje na to, že krajský súd nevyhodnotil uvedenú skutočnosť ako závažnú vadu, tzn. ako vadu s možným vplyvom na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. S týmto Najvyšší súd nemôže súhlasiť, lebo správne krajský súd poukázal s využitím zásady proporcionality na to, že negatívny postoj žalobcu k výkonu daňovej kontroly spôsobil márne uplynutie zákonnej lehoty.

Na tomto mieste Najvyšší súd pociťuje potrebu uvedenú argumentáciu krajského súdu doplniť o to, že celý proces daňovej kontroly smeruje (§ 15 ods. 1 veta prvá zák. č. 511/1992 Zb.) k prevereniu hodnovernosti skutočností žalobcom ako daňovým subjektom tvrdených, a preto výsledok daňovej kontroly je nutné chápať ako získavanie podstatného, avšak jedného z možných dôkazných prostriedkov (§ 29 ods. 4 cit. zákona), tzn. že sa pri ňom nerozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, hoci ide o proces striktne daňovým právom regulovaný. Preto aj zákonom určenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly je možné posudzovať ako poriadkovú lehotu bez toho, aby jej uplynutím došlo k zániku právomoci správcu dane daňovú kontrolu vykonať.

Preto nie je možné daňovú kontrolu označiť za daňové konanie v zmysle § 1a písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. Na druhej strane uplynutím zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly môže pri splnení zákonom predpokladaných podmienok žalobcovi ako daňovému subjektu vzniknúť iné právo, napríklad právo na ochranu pred nezákonným zásahom. To je jedna z možností, kedy právny poriadok žalobcovi ponúka dostatočné právne nástroje, že ak sa domnieva, že zákonná lehota na jej vykonanie už uplynula, aby správcovi dane zabránil v jej pokračovaní. Potom jedným z týchto nástrojov ochrany práva je aj žaloba proti zásahu v zmysle § 244 ods. 5 veta prvá O.s.p. Bolo iba na úvahe žalobcu, či toto svoje právo, za danej situácie využije. Za danej situácie preto nemohlo dôjsť ani k tvrdenému porušeniu čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 5Sž-o-KS 79/2005, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od neho odchyľil (napríklad zásadná zmena dotknutého právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na úplnú náhradu trov tohto konania.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 03. novembra 2009

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová