

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/57/2016
Identifikačné číslo spisu: 3014201074
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3014201074.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobkyne: I. Y., nar. XX.XX.XXXX, bytom P. XXXX/XX-X, XXX XX U. Q., zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/435331/2014/5041 z 1. októbra 2014 a o odvolaniach žalobkyne a žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/308/2014-45 z 30. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/308/2014-45 z 30. marca 2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobkyňu náhradu trov právneho zastúpenia v sume 181,89 € na účet jeho právneho zástupcu, do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 13S/308/2014-45 z 30. marca 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/435331/2014/5041 z 1. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312402/5/1863417/2014/Lor z 13. mája 2014, ktorým bol žalobkyňi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2009 v sume 109.995,50 eura. Rozdiel na dani z príjmov vznikol z dôvodu neuznania daňových výdavkov žalobkyne v sume 550.000 eur za sprostredkovanie, vyplatených

v hotovosti spoločnosti GRAPHIC MEDIA, s.r.o., Česká republika.

Krajský súd skonštatoval, že žalobkyňa v predmetnej právnej veci v odvolacom konaní namietala, že jej bolo odopreté nazrieť do administratívneho spisu, konkrétne do odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čím jej bolo znemožnené riadne uplatniť svoje právo na obhajobu a porušenie jej práv viedlo k nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, pričom v podanej žalobe zdôraznila, že práve získanie týchto informácií bolo dôvodom prerušenia daňovej kontroly a uvedené informácie boli použité ako závažné dôkazy proti jej osobe. Žalobkyňa poukázala na to, že na jednej strane bol výsledok medzinárodnej výmeny informácií použitý ako dôkaz a na druhej strane mali tieto informácie predstavovať daňové tajomstvo. Zdôraznila, že obsahom prejednávacej zásady, ktorá platí pri správe daní, je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť, uplatniť svoje práva uvedené v § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., pričom však sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vyššie uvedenou odvolacou námietkou nezaoberal, čo učinil z dôvodu, že dospel k záveru, že o tejto veci už bolo právoplatne rozhodnuté, keďže uvedené porušenie práv bolo taktiež dôvodom pre podanie námietky proti postupu zamestnanca správcu dane zo strany žalobkyne a táto námietka bola ako nedôvodná zamietnutá. S uvedeným záverom žalovaného sa krajský súd nestotožnil, keď mal za to, že v predmetnej veci žalobkyňa síce písomne namietala postup zamestnancov, ktorý spočíval v tom, že jej tieto osoby neumožnili nazrieť do administratívneho spisu, konkrétne do odpovede na medzinárodnú výmenu informácií, teda boli vznesené výhrady voči postupu konkrétnych zamestnancov, ale rozhodnutie o tejto námietke žalobkyňu nezbavilo možnosti namietat v ďalšom konaní, najmä odvolacom, porušenie jej zákonom garantovaného procesného práva na nahliadnutie do spisu v zákonom stanovenom rozsahu, s ktorým je úzko spojené aj jej právo na účinnú obhajobu. Rovnako potom rozhodnutie o námietkach nezbavuje žalovaného povinnosti sa touto odvolacou námietkou riadne zaoberať, tento bol povinný v napadnutom rozhodnutí vyložiť právnu normu, ktorá sa k namietanému porušeniu zákona vzťahovala, aplikovať ju danú situáciu a jasne a zrozumiteľne vyjadriť svoj názor, a to aj v prípade, že sa v plnom rozsahu stotožňoval so závermi, ktoré boli vyslovené v rozhodnutí o námietke proti postupu zamestnanca správcu dane, pričom uvedené bolo potrebné o to viac, keďže celkové informácie z medzinárodnej výmeny informácií boli žalobkyňi poskytnuté len podanými oznámeniami, a teda odopretím nahliadnutia do spisu jej bolo de facto znemožnené zistiť, akým spôsobom resp. z akého dôkazného prostriedku, dožiadaný orgán k týmto zisteniam došiel.

Krajský súd ďalej skonštatoval, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal odvolacou námietkou žalobkyne ohľadne nezákonnosti dĺžky daňovej kontroly a nezákonnosti jej prerušenia, keď s poukazom na skutočnosť, že nezákonná daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do ústavou garantovaných práv daňového subjektu je obzvlášť potrebné, aby bolo rozhodnutie žalovaného ohľadne tejto námietky dostatočne zdôvodnené, čo znamená, že je potrebné, aby sa žalovaný jasne a zrozumiteľne vysporiadal s jednotlivými namietanými skutočnosťami. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného ohľadne tejto odvolacej námietky však v podstate obsahuje len určenie trvania daňovej kontroly na počet dní, s prihliadnutím na jej prerušenia a odkaz na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 116/2013, z ktorého žalovaný citoval časť odôvodnenia. Samotné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného však neobsahuje uvedenie žiadnych konkrétnych dôvodov resp. úvahu žalovaného z ktorej by bolo zrejmé, z akých dôvodov neprihliadal na závery vyslovené v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, na ktoré poukazovala vo svojom odvolaní žalobkyňa, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že toto rozhodnutie bolo vydané po uznesení Ústavného súdu SR, na ktoré sám odkazoval. K namietanej nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, dĺžke týchto prerušení a opodstatnenosti dôvodov pre opakovanú medzinárodnú výmenu informácií v zásade neuviedol žiadne argumenty.

Krajský súd uzavrel, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal odvolacími námietkami žalobkyne, čím zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, ktorá viedla k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnej žalobkyňi

priznal náhradu trov konania spočívajúcich v zaplatenom súdnom poplatku 70 eur a v odmene za právne zastúpenie v sume 1053,77 eur za 3 úkony právnej služby s príslušným režijným paušálom a príslušnou náhradou straty času, cestovným a hotovými výdavkami za parkovné. Náhradu nákladov na ubytovanie právneho zástupcu žalobkyne 30. marca 2016 v mieste sídla súdu v sume 91,26 eur krajský súd nepriznal, keď takto vynaložené výdavky nepovažoval za účelné.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný odvolanie v celom rozsahu a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne. Uviedol, že na stranách 10 až 12 žalobou napadnutého rozhodnutia sa podrobne zaoberal s námietkami žalobcu poukázaním na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 116/2013-11, ktoré súviselo s preskúmanou sporovou vecou, v ktorom sa tento súd stotožnil s právnym záverom prvostupňového krajského súdu, že ak je konanie podľa ustanovenia § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. prerušené z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, lehoty podľa tohto zákona neplynú a týka sa to aj zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňovej kontroly uvedenej v ust. § 15 ods. 17 citovaného zákona. Žalovaný zdôraznil, že ústavný súd v uvedenom uznesení uviedol, že „...v okolnostiach danej veci išlo o prerušenie konania (daňovej kontroly) na základe právom predpokladaného dôvodu, teda účinkom prerušenia plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly...“, preto rovnako v tomto sporovom prípade prerušil konanie z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií zákonným spôsobom a teda správca dane dodržal zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, pričom v napadnutom rozhodnutí jasne a zrozumiteľne uviedol dôvody prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný zaslal žiadosť o výmenu informácií pre administratívnu spoluprácu v oblasti priamych daní a požiadal o preverenie skutočností v účtovnej evidencii dodávateľskej spoločnosti. Žalovaný po doručení odpovede žalobkyňu podrobne oboznámil so skutočnosťami zistenými na základe odpovede a súčasne ju vyzval na vyjadrenie sa k zisteniam, na čo žalobkyňa požiadala o nahliadnutie do spisu a o vyhotovenie fotokópií, čo jej aj bolo v zákonom stanovenom rozsahu umožnené a to s poukazom na ust. § 22 ods. 1, ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., keď žalobkyňa nie je oprávnená nazerat', ani žiadať doslovné odpisy alebo fotokópie SCAC formulára prijatého od zahraničnej daňovej správy zaslaného cez odbor MAS DR SR na DÚ, keď z týchto podkladov v rámci medzinárodnej spolupráce sú získavané informácie, ktoré podliehajú daňovému tajomstvu, a preto ich správca dane nemôže žalobkyni sprístupniť a vyhotoviť kópie z odpovede na dožiadanie správcu dane na základe medzinárodnej výmeny informácií. Žalobkyňa podala voči postupu správcu dane námietku, kde namietala, že menovaní zamestnanci správcu dane jej neumožnili nahliadnuť do odpovede na dožiadanie získanej na základe medzinárodnej výmeny informácií prostredníctvom Finančného riaditeľstva SR z českej finančnej správy, o čom správca dane, ako nadriadený orgán namietaných zamestnancov, po preskúmaní veci v samostatnom konaní rozhodol rozhodnutím č. 9312402/5/3450328/2013Kšt zo 17. júla 2013 tak, že námietka nie je dôvodná. Žalovaný preto nesúhlasí s názorom krajského súdu prezentovanom v napadnutom rozsudku, že sa mal v rámci odvolacieho konania zaoberať odvolacou námietkou žalobkyne, o ktorej bolo právoplatne rozhodnuté v samostatnom konaní a to aj napriek tomu, že rozhodnutie o námietke nepripúšťa odvolanie. Žalovaný považoval za právne neopodstatnený aj právny názor krajského súdu o nezákonnosti dĺžky daňovej kontroly, pretože žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia prehľadne a zrozumiteľne uviedol a odôvodnil skutočnú dĺžku trvania predmetnej daňovej kontroly, ako aj zákonné dôvody jej prerušenia, pričom procesná lehota a vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. bola zachovaná.

Proti rozsudku krajského súdu čo do výroku o trovách konania podala v zákonnej lehote žalobkyňa odvolanie navrhujúc, aby odvolací súd zmenil výrok o trovách tak, že žalobkyni zvýši trovy konania o sumu 109,51 eur. Uviedla, že v prípade, ak účastníkovi, ktorý mal v konaní plný úspech, súd podľa § 150 O.s.p. neprizná náhradu trov konania alebo ju prizná len sčasti, musí ísť o výnimočný prípad, a tento musí byť náležite odôvodnený, čomu nezodpovedá, ak súd v odôvodnení len stroho uvedie, že prenocovanie advokáta v mieste sídla súdu nie je výdavkom účelne a preukázateľne vynaloženým v súvislosti s poskytovaním právnych služieb bez toho, aby súd uviedol, na základe akých okolností k uvedenému záveru došiel. Uviedla, že pri uplatnení náhrady trov konania preukazovala výdavok za ubytovanie účtovným dokladom a dokladom o zaplatení, teda neboli pochybnosti, že výdavok vznikol. Záverom poukázala na to, že krajský súd v obsahovo totožných veciach (vec vedená pod sp. zn. 11S/61/2015, sp. zn. 13S/149/2012 a sp. zn. 11S/52/2011) z náhrady hotových výdavkov náklady

advokáta za prenocovanie nevyvlúčil, pričom predmetné rozsudky boli potvrdené aj najvyšším súdom (napr. vec vedená pod sp. zn. 5Sžf/8/2012, sp. zn. 5Sžf/38/2014).

Žalobkyňa vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedla, že jej nie je známe, na základe čoho žalovaný považuje odpoveď na dožiadanie správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií za získané informácie, ktoré podliehajú daňovému tajomstvu, keď je nepochybné, že ťažiskovým dôkazom k prijatým záverom, že k sprostredkovaniu nedošlo boli aj výsledky z medzinárodnej výmeny informácií. Podľa názoru žalobkyne, informácie, ktoré sa týkajú výlučne obchodného vzťahu medzi žalobkyňou a jej zmluvným partnerom GRAPHIC MEDIA, s.r.o., a ktoré správca dane označil za ťažiskové dôkazy, nie je možné súčasne považovať za informácie, ktoré sú daňovým tajomstvom. Zákonnou povinnosťou správca dane je poskytnúť daňovému subjektu reálnu príležitosť uplatniť svoje práva a splniť svoju dôkaznú povinnosť, keď princíp rovnosti zbraní vyžaduje, aby daňovému subjektu bola daná primeraná možnosť predniesť svoju záležitosť za podmienok, ktoré ho nestavajú do podstatne nevýhodnejšej situácie, ako je správca dane, pričom odmietnutím nahliadnutia do odpovede z medzinárodnej výmeny informácií táto situácia nastala. Vzhľadom na závažnosť medzinárodnej výmeny informácií nepostačovalo, ak bol daňový subjekt oboznámený s obsahom týchto dôkazov, resp. ustanovenia § 2 ods. 2 a ods. 8 a § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nie sú naplnené tým, že správca dane oznámi daňovému subjektu finálne závery, ktoré prijal na základe medzinárodnej výmeny informácií. Z uvedeného oznámenia nie je zrejmé, kto poskytol správcovi dane konkrétne informácie, týkajúce sa výlučne obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom a GRAPHIC MEDIA, s.r.o., aké postavenie mala táto osoba, resp. akým spôsobom správca dane tieto informácie získal atď.. Vo vzťahu k namietaným nezákonným prerušením daňovej kontroly žalobkyňa uviedla, že poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012, pričom touto ťažiskovou námietkou žalobkyne, ktorá bola podporená judikatúrou, sa žalovaný nezaoberal. V prípade argumentácie judikatúrou bolo úlohou žalovaného sa s názormi uvedenými v predmetnom rozsudku argumentačne vysporiadať a ak ich nepovažoval za právne relevantné, musel uviesť dôvody, na základe ktorých k takému záveru došiel. Žalovaný nevyvrátil tvrdenia žalobkyne a poukazované závery najvyššieho súdu, že v danom prípade neboli splnené obligatórne podmienky na prerušenie daňovej kontroly, čím nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt. Na základe uvedených skutočností navrhla, aby odvolací súd napadnutý rozsudok čo do výroku vo veci potvrdil, výrok o trovách konania zmenil v intenciách podaného odvolania a priznal žalobkyni náhradu trov odvolacieho konania, ktoré súčasne vyčísliť na sumu 181,90 eur za jeden úkon právnej služby a príslušný režijný paušál s DPH.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobkyne čo do výroku o trovách konania nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) 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.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného a dospel k záveru, že odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 12. júla 2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej

časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúvaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu. S poukazom na uvedené potvrdil odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku a k jednotlivým odvolacím bodom žalovaného najvyšší súd uvádza, že dlhodobo a ustálene judikuje (R 29/1996), že rozhodnutie súdu, ktorým ako nepreskúmateľné zruší rozhodnutie správneho orgánu, ak rozhodnutie nie je náležite odôvodnené je vecne správne, pričom rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné a treba ho zrušiť aj vtedy, ak správny orgán svoje rozhodnutie neodôvodnil vôbec, hoci dôvody jeho rozhodnutia možno vyvodit' z obsahu administratívneho spisu. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť (R 33/2006). Ako podporné rozhodnutia, ktoré tiež potvrdzujú ustálenosť judikatúry najvyššieho súdu v otázke nárokov na náležité odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu možno uviesť aj rozhodnutie R 3/2014, podľa ktorého za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom nemožno považovať rozhodnutie, ktoré je zrozumiteľné iba pre správny orgán, ktorý ho vydal; najmä ak ide o rozhodnutie, ktoré samo osebe znamená prekážku výkonu vybraných činností, a tiež rozhodnutie R 60/2000 podľa ktorého, zákonné požiadavky na konanie o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb stanovené zákonom č. 71/1967 Zb. (prípadne iným procesným predpisom), nie sú naplnené tým, že správny orgán v rozhodnutí doslovne paragrafovaným znením alebo voľne uvedie ich znenie a ustálenými formuláciami deklaruje, že sa nimi pri rozhodovaní riadil.

Pre porovnanie najvyšší súd poukazuje na obdobnú judikatúru Nejvyššího správního soudu (napr. rozsudok č. j. 4 Azs 55/2003-51 z 22. januára 2004), z ktorej vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe

ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania je v rozpore s § 47 ods. 3 Správneho poriadku (per analogiam § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) a takéto rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

V kontexte s uvedeným najvyšší súd uvádza, že absenciu odôvodnenia správneho rozhodnutia nie je možné nahradiť vo vyjadrení k žalobe, resp. v iných vyjadreniach pred správnym súdom, keď správny súd preskúmava zákonnosť rozhodnutia žalovaného a konanie, ktoré mu predchádzalo, a teda doplnenie dôvodov vo vyjadrení k žalobe nemôže nahradiť chýbajúcu právnu argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. (podporne napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sza/6/2016 z 18. marca 2016, resp. sp. zn. 10Sza/13/2016 z 21. júna 2016). Uvedená judikatúra najvyššieho súdu je ustálená v názore, že vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmvacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom, v tomto prípade do sféry kompetencie Finančného riaditeľstva SR.

Správny súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia, resp. skutkové a právne úvahy, na základe ktorých bolo rozhodnutie vydané, výlučne cez odôvodnenie tohto rozhodnutia, a nie prostredníctvom obsahu administratívneho spisu, resp. dôvodov doplňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v rozhodnutí.

Predmetom súdneho prieskumu, a teda aj odvolacieho konania, bolo posúdenie, či sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočným spôsobom vysporiadal s odvolacími námietkami žalobkyne, ktorá namietala, že žalovaný tým, že jej nesprístupnil k nahliadnutiu spisový materiál v požadovanom rozsahu - vrátane listín z medzinárodnej výmeny informácií, porušil jej právo na obhajobu, ako aj, že žalovaný prekročil zákonom stanovenú maximálnu prípustnosť dĺžky trvania daňovej kontroly, keď podľa názoru žalobkyne rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnou výmenu informácií nevyvolalo prerušenie plynutia lehôt, mimo iné aj lehoty podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb..

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný sa námietkou žalobkyne, namietajúcej, že žalovaný tým, že mu nesprístupnil k nahliadnutiu spisový materiál v požadovanom rozsahu - vrátane listín z medzinárodnej výmeny informácií, porušil jej právo na obhajobu, nezaoberal, keď v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že predmetnými námietkami sa „...zaoberal v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov, v priebehu výkonu daňovej kontroly, kedy boli podané, v samostatnom konaní ukončenom právoplatným rozhodnutím a nie je dôvod sa nimi zaoberať v tomto konaní.“.

Vedenie administratívneho konania je plne v dispozícii správneho orgánu a súd v zásade nevstupuje do prebiehajúceho konania, čo sa odráža napr. v tom, že v konaní podľa II. hlavy, V. časti O.s.p. súd nepreskúmava rozhodnutia procesnej a predbežnej povahy, akým je v predmetnej veci rozhodnutie správcu dane (správneho orgánu prvého stupňa) č. 9312402/5/3450328/2013Kšt zo 17. júla 2013. Zároveň však toto rozhodnutie nezbavuje právo účastníka správneho konania namietat nesprávnosť týchto záverov čo do merita správneho konania a následne podrobiť meritórne rozhodnutie eventuálnemu súdnemu prieskumu. (podporne uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sž/76/2008 z 26. januára 2010 v spojení s nálezom Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 187/2010-32 z 18. januára 2011)

Argumentácia žalovaného, že tento sa uvedenou námietkou zaoberal v samostatnom konaní je preto nesprávna, keď žalobkyňa závery prijaté v rozhodnutí č. 9312402/5/3450328/2013/Kšt zo 17. júla 2013 namietala, a preto bolo úlohou správneho orgánu, ako správne uviedol krajský súd, sa s týmito námietkami náležite vysporiadať tak, aby následne túto argumentáciu bolo možné podrobiť súdnemu

prieskumu v zmysle zásad, ako bolo uvedené vyššie.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je taktiež zrejmé, že žalovaný sa náležitým spôsobom nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobkyne, že prekročil zákonom stanovenú maximálnu prípustnosť dĺžky trvania daňovej kontroly, keď rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nevyvolalo prerušenie plynutia lehôt, mimo iné aj lehoty podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., osobitne, keďže uvedený záver žalobkyňa podporovala rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí nereagoval na argumentačný a judikatúrny rozpor medzi nálezom Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 116/2013-11 a rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012, obmedzil sa iba na skonštatovanie relevantného záveru nálezu Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 116/2013-11 a contrario k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012.

Princíp právnej istoty, ktorý je jedným zo základných princípov právneho štátu, je okrem iného požiadavka, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované. Za diskriminačný možno považovať taký postup, ktorý rovnaké alebo analogické situácie rieši odchylným spôsobom, pričom ho nemožno objektívne a rozumne odôvodniť (podporne aplikujúc IV. ÚS 14/07), preto bolo v pojednávanej veci úlohou správneho orgánu, ktorý riešil otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená podstatne odlišným spôsobom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013) argumentačne tento odklon od skoršieho súdneho rozhodnutia (ktorého závery sú preň záväzné) vysvetliť a v prípade stretu právnych názorov najvyšších súdnych autorít, náležite vysvetliť, prečo sa správny orgán priklonil na stranu toho - ktorého rozhodnutia.

Argumentácia žalovaného výlučne odkazom na nález Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 116/2013-11 je nedostatočná.

Vzhľadom k tomu, že vzhľadom na absenciu skutkových a právnych úvah v odôvodnení napadnutého rozhodnutia správny súd nemohol preskúmať zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia, rozhodol krajský súd správne, ak žalobou napadnuté rozhodnutie postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V ďalšom konaní bude úlohou správneho orgánu na základe podaní žalobkyne z 25. júna 2014 a 22. júla 2014 opätovne podrobiť rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa č. 9312402/5/1863417/2014/Lor z 13. mája 2014 odvolaciemu prieskumu s tým, že správny orgán sa bude podrobne zaoberať námietkami žalobkyne, že žalovaný tým, že jej nesprístupnil k nahliadnutiu spisový materiál v požadovanom rozsahu - vrátane listín z medzinárodnej výmeny informácií, porušil jej právo na obhajobu, ako aj, že žalovaný prekročil zákonom stanovenú maximálnu prípustnosť dĺžky trvania daňovej kontroly, keď podľa názoru žalobkyne rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nevyvolalo prerušenie plynutia lehôt, pričom tento je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

Najvyšší súd vyhodnotil aj odvolacie dôvody žalobkyne voči výroku rozsudku krajského súdu o trovách konania a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné. V princípe sa najvyšší súd stotožňuje s názorom žalobkyne, že náklady na prenocovanie spadajú do kategórie hotových výdavkov vynaložených v súvislosti s poskytovaním právnych služieb podľa § 15 písm. a/ Vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“), avšak, vzhľadom na charakter poskytovania právnej služby v prejednávanej veci, kedy sa účasť právneho zástupcu žalobkyne na pojednávaní vyžadovala až o 10,00 hod., vzhľadom na vzdialenosť miesta konania pojednávania a jeho dostupnosť vzhľadom na cestnú sieť, ako aj vzhľadom na výkon a kategóriu osobného motorového vozidla právneho zástupcu žalobkyne, najvyšší súd nepovažoval prenocovanie za nevyhnutné, keď podľa názoru najvyššieho súdu nič nebránilo právnemu zástupcovi žalobkyne vykonať služobnú cestu ráno v deň konania pojednávania, ale za nadštandardný luxus, ktorý nemôže byť kladený na ľarchu ostatným účastníkom konania.

O náhrade trov (meritórneho) odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. s poukazom na § 151 ods. 1 a 8 O.s.p., tak že žalobkyni priznal náhradu trov konania pozostávajúcich z trov právneho zastúpenia v sume 181,89 €, ktoré tvorí tarifná odmena advokáta za 1 úkon právnej služby podľa § 14 ods. 1 vyhlášky (pisomné podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného z 20. júla 2016) vo výške 143 € (§ 11 ods. 4 vyhlášky) s paušálnou náhradou (§ 16 ods. 3 vyhlášky) 8,58 €. Nakoľko je advokát žalobcu platiteľom dane z pridanej hodnoty, zvyšuje sa jeho odmena a náhrada o daň z pridanej hodnoty 20 % (§ 18 ods. 3 vyhlášky), čo predstavuje sumu 30,31 €.

O trovách odvolacieho konania čo do výroku o trovách konania odvolací súd nerozhodoval, nakoľko žalobkyňa si náhradu trov nemeritórneho odvolacieho konania neuplatnila a žalovaný nemá na ich náhradu zákonný nárok.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.