

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 6Sžf/27/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 8013201133                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 18.06.2014                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Zdenka Reisenauerová     |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2014:8013201133.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: ST OMEGA, s.r.o. v reštrukturalizácii, so sídlom Nám. Gen. Štefánika 3, Stará Ľubovňa, IČO : 31 702 791, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom v Banskej Bystrici, Horná 27, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, so sídlom v Prešove, Hviezdoslavova 7, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 17. októbra 2013 č. 9715401/5/4687995/2013, o odvolaní žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/49/2013-14 zo 22. januára 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/49/2013-14 zo 22. januára 2014 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove uznesením č. k. 4S/49/2013-14 zo 22. januára 2014 zastavil konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného - Daňový úrad Prešov, zo dňa 17. októbra 2013 č. 9715401/5/4687995/2013, ktorým žalovaný prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti práva na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Krajský súd vyslovil, že žiadny z účastníkov nemá právo na náhradu trov konania.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd mal preukázané že žalovaný napadnutým rozhodnutím prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jej časti za zdaňovacie obdobie september 2012 podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) dňom 18. októbra 2013 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, a to do doby, kým správcovi dane bude doručená posledná odpoveď na jeho žiadosti - išlo o žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií o preverenie intrakomunitárnych obchodov adresované daňovým správam Českej republiky, Maďarskej republiky a Poľskej republiky.

Krajský súd poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z., ktorú právnu normu citoval, konštatoval, že inštitút prerušenia konania je nepochybne nástrojom

procesného charakteru, ktorým sa upravuje vedenie konania, a preto ide o rozhodnutie, ktoré súdy podľa § 248 písm. a/ O.s.p. nepreskúmajú.

Podľa názoru krajského súdu z podstaty i obsahu tohto rozhodnutia je súčasne zrejmé, že je len dočasným opatrením, nejde teda o trvalý nezvratný ani dlhodobý zásah do práv žalobcu, a vzhľadom k tomu, že dočasný účinok tohto rozhodnutia nevyvoláva výrazný zásah do práv žalobcu, nie je potrebné takéto rozhodnutie preskúmať z dôvodu ochrany jeho práv. Ďalej uviedol, že v predmetnej veci je zrejmé, že prerušením konania z uvedeného účelu správca dane zabezpečuje zákonný rozsah zistenia skutkového stavu, čo je nevyhnutné pre vydanie zákonného rozhodnutia, preto vplyv napadnutého rozhodnutia a ním vytvorenej situácie nie je vzhľadom na očakávaný výsledok neprimeraným zásahom do práv žalobcu. Krajský súd vzhľadom na uvedené skutočnosti v zmysle § 250d ods. 3 O.s.p. konanie zastavil.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 146 ods. 1 písm. c/ O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov konania podľa jeho výsledku, ak konanie bolo zastavené.

Proti uvedenému uzneseniu krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby odvolací súd napadnuté uznesenie krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného - Daňového úradu Prešov, zo dňa 17. októbra 2013 č. 9715401/5/4687995/2013, zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia súdu prvého stupňa v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 221 ods.1, písm. f/ O.s.p.. Žalobca nesúhlasil so závermi krajského súdu uvedenými v odôvodnení jeho rozhodnutia.

Vytýkal súdu prvého stupňa, že žalobcovi svojim postupom odňal právo konať pred súdom, keď žalobca nemal možnosť vyjadriť sa k vyjadreniu žalovaného o nemožnosti preskúmať napadnuté rozhodnutie žalovaného súdom, čím neumožnil žalobcovi uviesť argumenty k stanovisku žalovaného a tým toto stanovisko vyvrátiť. Súčasne vytýkal krajskému súdu, že týmto postupom porušil i základnú zásadu rovnosti účastníkov konania pred súdom stanovenú v čl. 47 ods. 3 ústavy a následne porušil i z nej vyplývajúcu zásadu audiatur et altera pars.

Poukazom na čl. 6 Dohody o ľudských právach a základných slobodách a judikatúru ES ĽP - rozsudok vo veci Niderst-Huber proti Švajčiarsku zo dňa 18. februára 1997, Reports 1997-I, s. 108, § 24 a rozsudok vo veci Mantovanelli proti Francúzsku zo dňa 18. marca 1997, žalobca nesúhlasil so záverom krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného o prerušení daňovej kontroly nepodlieha preskúmaniu súdu z dôvodu, že ide o rozhodnutie procesnej povahy podľa § 248 písm. a/ O.s.p.. Poukazom na čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v nadväznosti na čl. 152 ods. 4 a čl. 46 uviedol, že všeobecný súd je povinný pri používaní Občianskeho súdneho poriadku v zmysle čl. 46 ods. 2 posledná veta Ústavy SR zisťovať, či rozhodnutie verejného orgánu, ktoré je predmetom súdneho preskúmavania je obsahovo takého charakteru, že môže zasahovať alebo sa týkať základných práv alebo slobôd, pričom takýto postup sa uplatní i v prípade rozhodnutí uvedených v § 248 O.s.p.. Tvrdil, že ak z obsahu takéhoto rozhodnutia vyplýva, že môže sa týkať i základných ľudských práv a slobôd takéto rozhodnutie nesmie byť vylúčené z preskúmania súdom. Namietal, že v danej veci sa krajský súd neriadil týmto postupom, pričom napadnuté rozhodnutie žalovaného o prerušení daňovej kontroly je práve takým rozhodnutím, ktoré zasahuje, resp. sa týka základného práva účastníka konania - žalobcu a to práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy, podľa ktorého každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov a v jeho prítomnosti, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom. Tvrdil, že prerušením daňovej kontroly dochádza k zbytočným prieťahom vo veci, zdôrazniac, že inštitút prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku je fakultatívnym nie je obligatónym oprávnením správcu dane. Vyslovil názor, že správca dane v uvedenej súvislosti zneužíva tento inštitút na úkor žalobcu ako daňového subjektu, pretože prerušenie konania z dôvodov uvedených správcou dane a v súvislosti s vykonávaním ďalšieho prípadného dokazovania prerušenie daňovej kontroly vôbec nebolo potrebné. Ďalej uviedol, že prerušením daňovej kontroly pri vrátení nadmerného odpočtu DPH dochádza k oddialeniu vrátenia nadmerného odpočtu DPH v lehotách stanovených v § 79 ods. 1,2,5 a 6 zákona č. 222/2004 Z. z., ktorým oddelením vrátenia nadmerného odpočtu dochádza i k nemožnosti využívať vlastníctvo k finančným prostriedkom pre podnikateľskú

činnosť žalobcu, čím dochádza k neoprávnenému porušeniu čl. 20 Ústavy SR. Mal za to, že v tomto prípade vydanie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly je prejavom svojvôle a arbitrárnosti správcu dane spočívajúca v zneužívaní inštitútu prerušenia daňového konania, čo je nevyhnutné kvalifikovať ako nezákonnosť. Uviedol, že pokiaľ by daňový subjekt nemal možnosť brániť sa proti rozhodnutiu o prerušení daňovej kontroly, znamenalo by to, že správca dane môže daňovú kontrolu prerušiť kedykoľvek podľa svojho uváženia, na akúkoľvek neobmedzenú dobu, ktoré tvrdenie preukazoval tým, že v prípade, ak by na medzinárodné dožiadania nebola daná správcovi daná odpoveď nikdy, prerušenie daňovej kontroly by trvalo večne, v ktorej súvislosti poukázal na vlastnú skúsenosť, keď v inom konaní týkajúcom sa vrátenia nadmerného odpočtu DPH za marec 2011 bola daňová kontrola prerušená viac ako 2 roky.

Ďalej namietal, že rozhodnutie krajského súdu je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže krajský súd sa uvedenými skutočnosťami vôbec nezaoberal a v dôvodoch rozhodnutia ich vôbec neuviedol, považujúc napadnuté rozhodnutie krajského súdu za arbitrárne.

Žalobca trval na námietke, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nulité. Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 4 ods. 1, v spojení s § 7 ods.1 zákona č. 563/2009 Z. z. v nadväznosti na § 5 ods. 1, v spojení s § 2 ods.3 zákona č. 479/2009 Z. z., ktoré ustanovenia citoval, tvrdil, že v zmysle uvedených ustanovení príslušným správcom dane žalobcu je Daňový úrad Prešov, z čoho jednoznačne vyplýva že správcom dane žalobcu nemôže byť niekto označený ako Daňový úrad Prešov - Vranov nad Topľou, pretože organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán, ktorá skutočnosť je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Žalovaný na odvolanie žalobcu sa vyjadril tak, že navrhol, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa potvrdil.

V dôvodoch vyjadrenia nesúhlasil s dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho písomnom odvolaní. Poukazom na to, že podľa Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv musí mať každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, účinné opravné prostriedky pred národnými orgánmi, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností, ktoré právo bolo inkorporované do úpravy Občianskeho súdneho poriadku, uviedol, že žalovaný nevydal žiadne rozhodnutie, ktorým by sa rozhodovalo o právach alebo právom chránených záujmoch žalobcu a z toho dôvodu postupoval súd prvého stupňa v zmysle § 248 písm. a) O.s.p. správne. Mal za to, že týmto postupom súdu prvého stupňa nemohlo dôjsť k porušeniu žiadneho práva účastníka, ktoré mu zaručuje právny poriadok Slovenskej republiky.

Citujúc právnu úpravu ustanovenú v § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. a ustanovenú v § 61 ods. 1 písm. a/ uvedeného zákona konštatoval, že zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorým bolo prebraté nariadenie Rady EÚ č. 904/2010, bol prijatý preto, že členské štáty si uvedomujú, že len reálnym preverením obchodných transakcií je možné odhaliť subjekty, ktoré páchajú trestnú činnosť súvisiacu s DPH a najdôležitejším prvkom spolupráce medzi členskými štátmi je inštitút medzinárodnej výmeny informácií, ktoré je medzinárodne dohodnutým a akceptovaným prostriedkom, ktorý nespochybňuje právo na nadmerný odpočet daňového subjektu, poukazom na to, že tento zákon a o obdobné zákony prijaté členskými štátmi má len jediný účel a to - ochrana verejného záujmu a štátnych rozpočtov jednotlivých členských štátov.

Žalovaný, citujúc ustanovenie § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., ďalej uviedol, že z uvedenej právnej úpravy je zrejmé, že správca dane vedie dokazovanie, zabezpečuje jeho výkon a určuje rozsah dokazovania aj spôsob vykonania jednotlivých dôkazov, pričom je na uvážení správcu dane, či považuje niektorú skutočnosť za preukázanú alebo navrhne vykonať ďalšie dokazovanie, dajúc do pozornosti, že dokazovanie vykonáva správca dane a nie žalobca ako daňový subjekt.

Žalovaný nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že napadnuté rozhodnutie je nulité. V danej súvislosti poukázal na znenie Organizačného poriadku daňových úradov a na rozhodnutia Krajského súdu v Prešove v konaniach sp. zn. 3S/83/2002, 1S/21/2013 a 4S/49/2013. Považujúc túto námietku zo strany právneho zástupcu žalobcu za notorickú, uviedol, že v každom prípade bola posúdená ako neopodstatnená a aj z toho dôvodu, že právna subjektivita nie je predpokladom alebo podmienkou preto, aby správny orgán mohol rozhodovať o právach a povinnostiach fyzickej alebo právnickej osoby. Súčasne žalovaný poukázal na to, že takýmto spôsobom vykonávajú činnosť daňové úrady na celom

územia Slovenskej republiky a nie je to žiadne špecifikom Daňového úradu Prešov. Záverom k tvrdeniu právneho zástupcu žalobcu uvedeného v odvolaní, že organizačná zložka označená ako Daňový úrad Prešov - pobočka, nemá právnu subjektivitu, uviedol, že právnu subjektivitu nemá ani Daňový úrad Prešov, takže, ak by sa prijalo nezmyselné a účelové tvrdenie právneho zástupcu žalobcu, tak každé rozhodnutie Daňového úradu Prešov (alebo akéhokoľvek iného daňového úradu) je nulité a nevyvolávajúce žiadne právne účinky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa ust. § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s ust. § 10 ods. 2 preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu v zmysle ust. § 246c ods. 1 v spojení s §§ 212 a nasl., bez nariadenia pojednávania postupom podľa § 250ja ods. 2 a dospel k záveru, že odvolanie v danej veci nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bolo uznesenie krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zastavil konanie o žalobe, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci mu na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný prerušil daňovú kontrolu, a preto odvolací súd preskúmal rozhodnutie súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so splnením zákonných podmienok súdneho prieskumu v danej veci.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný - Daňový úrad Prešov, prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti práva na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Odvolací súd z predloženého spisu krajského súdu zistil, že Daňový úrad Prešov na základe zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov znení neskorších predpisov a zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) rozhodol tak, že podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. prerušuje kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty zdaňovacie obdobie september 2012 u daňového subjektu - žalobcu, dňom 18. októbra 2013 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Správca dane prostredníctvom oddelenia CLO Finančného riaditeľstva SR žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií:

- č. 9715401/5/4674902/2013/Vgs zo dňa 16. októbra 2013 požiadal daňovú správu Českej republiky o preverenie intrakomunitárnych obchodov,
- č. 9715401/5/4675926/2013/Vgs zo dňa 16. októbra 2013 požiadal daňovú správu Maďarskej republiky o preverenie intrakomunitárnych obchodov,
- č. 9715401/5/4676249/2013/Vgs zo dňa 16. októbra 2013 požiadal daňovú správu Maďarskej republiky o preverenie intrakomunitárnych obchodov,
- č. 9715401/5/4677129/2013/Vgs zo dňa 16. októbra 2013 požiadal daňovú správu Maďarskej republiky o preverenie intrakomunitárnych obchodov,
- č. 9715401/5/4671186/2013/Vgs zo dňa 16. októbra 2013 požiadal daňovú správu Poľska o preverenie intrakomunitárnych obchodov.

Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2012 vykonávaná u daňového subjektu - žalobcu sa prerušuje do doby, kým správcovi dane bude doručená posledná odpoveď na vyššie uvedené žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

Správca dane bude v kontrole pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Počas

prerušená kontrola lehoty podľa zákona č. 563/2009 Z. z. neplynú.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9715401/5/3275482/2012 u daňového subjektu - žalobcu, začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2012; žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií boli zaslané z dôvodu preverenia dodania tovaru do iných členských štátov, ktoré vyplynuli zo zistení správcu dane pri výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2012 u daňového subjektu. Daňový úrad Prešov vydal rozhodnutie v zmysle § 61 ods. 1 v spojení s § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z..

Žalobca na Krajský súd v Prešove podal proti žalovanému správnomu orgánu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania uvedeného rozhodnutia žalovaného a následne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

V dôvodoch žaloby namietal, že žalovaný správny orgán napadnutým rozhodnutím zasahuje, resp. týka sa základného práva účastníka konania - žalobcu a to práva ustanoveného v čl. 48 ods. 2 ústavy, podľa ktorého každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietahov a v jeho prítomnosti, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom, tvrdiac, že prerušením dochádza k oddialeniu vrátenia nadmerného odpočtu DPH v lehotách stanovených v § 79 ods. 1,2,5,6 zákona č. 222/2004 Z. z., v dôsledku čoho žalovaný zasiahol do vlastníckych práv daňového subjektu - žalobcu tým, že nemôže disponovať prostriedkami nadmerného odpočtu, ktoré mu správca dane zadržiava a oddŕaňuje jeho vyplatenie, zaručené v článku 20 ústavy. Ďalej namietal, že prerušenie má následný vplyv na základné práva daňového subjektu spočívajúce aj v tom, že sa oddŕaňuje výsledok daňovej kontroly, čím sa daňový subjekt dostáva do právnej neistoty nad mieru primeranú, pričom predĺžovaním výkonu daňovej kontroly sa značne zasahuje i do samotného výkonu podnikateľskej činnosti daňového subjektu tým, že musí byť k dispozícii správcovi dane a poskytovať mu súčinnosť. Výslovil názor, že správca dane nemôže prerušiť daňovú kontrolu vždy resp. v ktoromkoľvek prípade, keď uznal za dôvodné získať informácie medzinárodným dožiadaním, keďže nestačí, že správca dane má možnosť prerušiť daňovú kontrolu, teda oprávnenie na taký úkon, ale využitie a použitie tohto inštitútu môže byť vykonané len v súlade s prihliadnutím na ďalšie podmienky vyplývajúce z ústavy alebo zákona. Mal za to, že v tomto prípade vôbec nebolo potrebné prerušiť daňovú kontrolu, keďže daňová kontrola bola od začiatku nezákonne vykonávaná a všetky skutočnosti, ktoré správca dane ako podklad pre ďalšie konanie potreboval sa dozvedel najneskôr do 30. novembra 2012, keď žalobca správcovi dane odovzdal všetky doklady, ktoré od neho správca dane požadoval a teda bol správcovi dane už známy skutkový stav v celom rozsahu.

Podľa ust. § 244 ods.1,2,3 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumie rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa ust. § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje 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.

Podľa § 248 písm. a/ O.s.p. sudy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov predbežnej povahy a procesné rozhodnutia týkajúce sa vedenia konania.

Podľa ust. § 250d ods. 3 O.s.p. súd uznesením konanie zastaví, ak sa žaloba podala oneskorene, ak ju podala neoprávnená osoba, ak smeruje proti rozhodnutiu, ktoré nemôže byť predmetom preskúmania súdom, ak žalobca neodstránil vady žaloby, ktorých odstránenie súd nariadil a ktoré bránia vecnému vybaveniu žaloby, alebo ak žalobca nie je zastúpený podľa § 250a alebo ak žaloba bola vzatá späť (§ 250h ods. 2). Odvolanie proti uzneseniu je prípustné.

Odvolací súd po preskúmaní napadnutého uznesenia súdu prvého stupňa a konania mu predchádzajúceho dospel k záveru, že súd prvého stupňa postupoval v súlade s citovanými zákonnými ustanoveniami, keď skúmal, či v danej veci sú splnené zákonné podmienky súdneho prieskumu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, dospejúc k záveru, že v danom prípade rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nemôže byť predmetom súdneho prieskumu, keďže ide o rozhodnutie procesnej povahy v zmysle § 248 písm. a/O.s.p..

Vychádzajúc zo skutkových okolností danej veci vyplývajúcich zo spisu je zrejmé, že rozhodnutie žalovaného súvisí v okolnostiach danej veci s výkonom dokazovania správcu dane za účelom preukázania splnenia zákonných podmienok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty v súlade so zákonnou úpravou ustanovenou v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Teda rozhodnutie žalovaného o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty zdaňovacieho obdobia september 2012 u daňového subjektu - žalobcu dňom 18. októbra 2013 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, má procesný a súčasne aj predbežný charakter, keďže jeho platnosť sa končí doručením poslednej odpovedi na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, uvedené v preskúmanom rozhodnutí.

Spornou otázkou v odvolacom konaní bolo vyhodnotiť existenciu procesnej podmienky pre ďalšie konanie súdu, a to, či napadnuté administratívne rozhodnutie je spôsobilým predmetom preskúmania zákonnosti súdom podľa druhej hlavy, piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, a teda právnu otázku, či napadnuté rozhodnutie žalovaného podlieha alebo nepodlieha zákonnej výluke zo súdneho prieskumu v zmysle § 248, písm. a/ O.s.p..

Podľa čl. 1 ods.1,2 Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo. Slovenská republika uznáva a dodržiava všeobecné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná, a svoje ďalšie medzinárodné záväzky.

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

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Zákonodarca v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku zveril súdom právomoc preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Správnym súdnictvom sa zabezpečuje realizácia ústavného princípu domáhať sa súdnej ochrany práv fyzických a právnických osôb na nezávislom a nestrannom súde (čl. 46 ods.1 ústavy). V konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sú predmetom správneho súdnictva právoplatné rozhodnutia správnych orgánov, ktorými sa zasiahlo do subjektívnych práv fyzických alebo právnických osôb. Správny súd preskúmava aj zákonnosť rozhodnutí, proti ktorým zákon nepripúšťa odvolanie. Pokiaľ ide o konanie podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je správne súdnictvo založené na princípe generálnej klauzuly v zmysle čl. 36 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd (ústavný zákon č. 23/1991 Zb.) a čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorej súdy v zásade preskúmajú všetky rozhodnutia orgánov verejnej správy. Rozsah právomocí pri preskúmaní správnych rozhodnutí je obmedzený negatívnou enumeráciou rozhodnutí, ktoré správne súdy nepreskúmajú (§ 248 O.s.p.).

Z uvedenej právnej úpravy vyplýva, že súdy v zásade preskúmajú všetky rozhodnutia orgánov verejnej správy, okrem tých, ktoré zákon výslovne z prieskumu vylučuje. Rozsah právomocí pri preskúmaní správnych rozhodnutí súdom môže teda byť obmedzený zákonnou úpravou tých rozhodnutí, ktoré správne súdy nepreskúmajú (§ 248 O.s.p.). Uvedené ustanovenie je súčasne dôležitou interpretačnou pomôckou, pretože výnimky z aplikácie ústavy, i keď sú ustanovené zákonom, nie je možné vykladať extenzívne, ale reštriktívne. Súčasne pri preskúmaní rozhodnutí orgánov verejnej správy je potrebné tiež posudzovať charakter rozhodnutí správnych orgánov, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu, v súlade s právnou úpravou vyjadrenou v ustanoveniach § 244 ods. 3 a § 247 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku. Musí ísť o rozhodnutia vydané správnymi orgánmi v správnom konaní, prípadne ďalšie rozhodnutia, ktoré v konečnom dôsledku zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Aktívne legitimovanou osobou na podanie žaloby v správnom súdnictve je fyzická alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu; pričom takéto rozhodnutie správneho orgánu právoplatne zakladá, mení alebo ruší oprávnenia a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo týmto rozhodnutím sú práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté (§ 247 ods. 1, § 244 ods. 3 O.s.p.).

Správne súdnictvo je neoddeliteľným atribútom právneho štátu, ktorým je Slovenská republika (čl.1 ods.1 ústavy). Súdy pri prieskume zákonnosti správnych rozhodnutí, ako orgány štátu sú oprávnené a súčasne povinné konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon (čl.2 ods.2 ústavy).

Vylúčenie z preskúvania zákonnosti správneho rozhodnutia zo súdneho prieskumu musí byť výslovne a platí to aj pre vylúčenie preskúvania zákonnosti postupu správneho orgánu. K vylúčeniu rozhodnutia alebo postupu orgánu verejnej správy z preskúvania môže dôjsť len osobitným zákonom.

Otázkou posudzovania charakteru rozhodnutia správneho orgánu sa viackrát už zaoberal vo svojej judikatúre aj Najvyšší súd SR. V danej súvislosti senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v uznesení z 25. júna 2009 sp. zn. 4Sžo/30/2009 publikovaného pod č. 51/2009 Zbierky stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR, v uznesení sp. zn. 6Sžo/201/2010, v uznesení sp. zn. 6Sžp/21/2013, ako aj rozhodnutie NS SR publikované v Zbierke rozhodnutí a stanovísk súdov SR pod R 95/1994.

Z uvedených dôvodov, s prihliadnutím na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (II. ÚS 50/01, II. ÚS 236/02, I. ÚS 3/01) a aj ako to vyplýva z nálezu ÚS SR III. ÚS 138/03-29 - ochrana základnému právu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, odvolací súd skúmal nielen formálne znaky (povahu) rozhodnutia predloženého k súdnemu prieskumu, ale tak isto aj či sa toto rozhodnutie svojím obsahom nedotýka niektorého z namietaných základných práv alebo slobôd žalobcu.

Zo skutkových okolností danej veci je zrejmé, žalobca v žalobe a v odvolaní namietal, že žalovaný správny orgán napadnutým rozhodnutím zasahuje, resp. týka sa základného práva účastníka konania - žalobcu a to práva ustanoveného v čl. 48 ods. 2 ústavy, podľa ktorého každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov a v jeho prítomnosti, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom prerušením daňovej kontroly pri vrátení nadmerného odpočtu, tvrdiac, že prerušením dochádza k oddialeniu vrátenia nadmerného odpočtu DPH v lehotách stanovených v § 79 ods. 1,2,5,6 zákona č. 222/2004 Z. z., v dôsledku čoho žalovaný zasiahol do vlastníckych práv daňového subjektu - žalobcu tým, že nemôže disponovať prostriedkami nadmerného odpočtu, ktoré mu správca dane zadržiava a oddiaľuje jeho vyplatenie, zaručené v článku 20 ústavy a súčasne namietal, že prerušenie má následný vplyv na základné práva daňového subjektu spočívajúce aj v tom, že sa oddiaľuje výsledok daňovej kontroly, čím sa daňový subjekt dostáva do právnej neistoty nad mieru primeranú, pričom predlžovaním výkonu daňovej kontroly sa značne zasahuje i do samotného výkonu podnikateľskej činnosti daňového subjektu tým, že musí byť k dispozícii správcovi dane a poskytovať mu súčinnosť.

Vychádzajúc zo skutkových okolností danej veci odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa mal preukázané, že Daňový úrad Prešov nerozhodol s konečnou platnosťou v merite veci - t. j. práva na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a teda o predmete daňového konania nebolo v merite veci právoplatne rozhodnuté, čím nemohlo dôjsť ani k porušeniu subjektívnych práv žalobcu.

Odvolací súd sa nemohol stotožniť s tvrdením žalobcu uvedeným v žalobe a v odvolaní, že v danom prípade boli porušené jeho vlastnícke práva.

Podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky každý má právo vlastniť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Dedenie sa zaručuje.

Preskúmaným rozhodnutím žalovaného nemohlo dôjsť k porušeniu vlastníckeho práva žalobcu zaručené v čl. 20 ods. 1 ústavy, pretože žalobou napadnutým rozhodnutím nedošlo v konečnom dôsledku k právoplatnému rozhodnutiu o nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, týkajúcou sa porušenia čl. 48 ods.2, ústavy, v zmysle ktorej ústavnej úpravy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom; verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom, pretože z obsahu citovaného článku ústavy priamo vyplýva, že v danom prípade nejde o porušenie základných ľudských práv a slobôd ustanovených v 2. oddieli druhej hlavy Ústavy Slovenskej republiky (čl. 14 až 25). resp. uvedených v druhej hlave ústavného zákona č.23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd (čl.5 až čl. 17, resp. čl. 23 v spojení s čl. 36 ods. 1,2).

Odvolací súd považoval za nedôvodné aj tvrdenia žalobcu uvedené v odvolaní, ako aj v žalobe, že prerušením daňovej kontroly dochádza k zbytočným prietahom vo veci, že prerušenie má následný vplyv na základné práva daňového subjektu spočívajúce aj v tom, že sa odďaľuje výsledok daňovej kontroly, čím sa daňový subjekt dostáva do právnej neistoty nad mieru primeranú, pričom predlžovaním výkonu daňovej kontroly sa značne zasahuje i do samotného výkonu podnikateľskej činnosti daňového subjektu tým, že musí byť k dispozícii správcovi dane a poskytovať mu súčinnosť, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nulité, pretože v zmysle ustanovení § 4 ods. 1, v spojení s § 7 ods.1 zákona č. 563/2009 Z. z. v nadväznosti na § 5 ods. 1, v spojení s § 2 ods.3 zákona č. 479/2009 Z. z., napadnuté rozhodnutie nevydal príslušný správca dane, pretože z obsahu uvedených námietok žalobcu je zrejmé, že v danom prípade tiež nejde o porušenie základných ľudských práv a slobôd ustanovených v 2. oddieli druhej hlavy Ústavy Slovenskej republiky, resp. uvedených v druhej hlave ústavného zákona č.23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd.

Odvolací súd vzhľadom k uvedenému považoval za účelové tvrdenie žalobcu, že pokiaľ by daňový subjekt nemal možnosť brániť sa proti rozhodnutiu o prerušení daňovej kontroly, znamenalo by to, že správca dane môže daňovú kontrolu prerušiť kedykoľvek podľa svojho uváženia, na akúkoľvek neobmedzenú dobu a v prípade, ak by na medzinárodné dožiadania nebola daná správcovi daná odpoveď nikdy, prerušenie daňovej kontroly by trvalo večne, v ktorej súvislosti poukázal na vlastnú skúsenosť. V danej súvislosti odvolací súd poukazuje tiež na to, že tvrdenie žalobcu nie je správne aj z dôvodu, že zákonodarca v Občianskom súdnom poriadku ustanovuje prostriedky ochrany práv a právom chránených záujmov účastníkov správneho ( daňového) konania pred nečinnosťou orgánu verejnej správy.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že v súvislosti s postupom krajského súdu a jeho rozhodovaním došlo k porušeniu jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR, odvolací súd sa nemohol stotožniť ani s uvedeným tvrdením, pretože zákonným postupom súdu nemôže dôjsť k zásahu do základného práva na súdnu ochranu garantovaného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR v zmysle, ktorého „každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.“



V tejto súvislosti odvolací súd upriamuje pozornosť žalobcu k rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR, ktorý judikoval, že obsahom tohto základného práva je poskytnúť (neodňať) súdnu ochranu, ak sú splnené všetky procesné podmienky súdneho konania. Ústavný súd SR v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 14/2001 konštatuje nasledovné: „Zmyslom práva na súdnu ochranu je umožniť každému reálny prístup k súdu a tomu zodpovedajúca povinnosť súdu o veci konať. Ak osoba uplatní svoje právo v súlade so zákonom ustanovenými podmienkami, orgány súdnej moci majú povinnosť umožniť každému, aby sa uplatnením práva zaručeného čl. 46 ústavy stal účastníkom súdneho konania.“

V zmysle uvedeného sa argumentácia žalobcu o porušení jeho základných práv na súdnu ochranu javí ako nedôvodná, nakoľko v predmetnej veci sa krajský súd vecou zaoberal, pričom dospel k právnomu záveru, že rozhodnutie žalovaného nepodlieha súdnemu prieskumu podľa § 248 písm. a/ O.s.p., pretože ide o procesné správne rozhodnutie. Tým, že konajúci súd konanie zastavil, postupoval v intenciách ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, a týmto postupom nemohlo dôjsť k odňatiu možnosti žalobcu, konať pred súdom, keďže pre takýto postup súdu boli splnené podmienky.

Odvolací súd vychádzajúc z dôvodov uvedených vyššie a súčasne z princípu generálnej klauzuly s negatívnou enumeráciou, kedy odopretie súdnej ochrany vo veciach preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy je dovolené v prípade, ak tak ustanoví zákon, dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že v danom prípade napadnuté rozhodnutie žalovaného nepodlieha súdnemu prieskumu, pretože napadnutým rozhodnutím žalovaného nedošlo k porušeniu základných práv a slobôd žalobcu zaručených Ústavou Slovenskej republiky a Listinou základných práv a slobôd, ktoré namietal v žalobe a v odvolaní.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd dospel k záveru, že prvostupňový súd nepochybil, keď konanie v súlade s ustanovením § 250d ods. 3 O.s.p. zastavil, keďže v danom konaní neexistuje spôsobilý predmet súdneho prieskumu v zmysle § 248, písm. a/ O.s.p..

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že krajský súd sa v zmysle čl. 46 ods. 2 Ústavy SR v rámci odôvodnenia napadnutého uznesenia nedostatočne vysporiadal s dôvodmi, pre ktoré konanie zastavil, keď svoje rozhodnutie o zastavení konania odôvodnil a rozbral len z pohľadu otázky procesného charakteru napadnutého správneho rozhodnutia v súlade s ust. § 248 písm. a/ O.s.p. a z odôvodnenia prvostupňového súdneho rozhodnutia nevyplyva posúdenie správneho rozhodnutia aj s pohľadu jeho prípadného zásahu do základných práv žalobcu namietaných v žalobe. Uvedený nedostatok odôvodnenia rozhodnutia prvostupňového súdu nemá však za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa v jeho výroku.

Podľa názoru odvolacieho súdu zrušením napadnutého uznesenia krajského súdu a vrátením mu veci na ďalšie konanie vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, by sa nedosiahol kladný výsledok rozhodnutia v danej veci, teda rozhodnutie v prospech žalobcu, a preto odvolací súd nepovažoval za účelné zrušenie uznesenia súdu prvého stupňa len pre formálne odstránenie nedostatkov.

Odvolací súd nesúhlasí ani s tvrdením žalobcu, že krajský súd mu svojim postupom odňal právo konať pred súdom, keď žalobca nemal možnosť vyjadriť sa k vyjadreniu žalovaného o nemožnosti preskúmať napadnuté rozhodnutie žalovaného súdom, čím neumožnil žalobcovi uviesť argumenty k stanovisku žalovaného a tým toto stanovisko vyvrátiť a súčasne, že týmto postupom porušil i základnú zásadu rovnosti účastníkov konania pred súdom stanovenú v čl. 47 ods. 3 ústavy a následne porušil i z nej vyplývajúcu zásadu audiatur et altera pars. Zo spisového materiálu súdu prvého stupňa je zrejmé, že vo veci postupoval v zmysle § 250d ods. 3 O.s.p., z ktorých dôvodov nebolo povinnosťou súdu prvého stupňa postupovať podľa § 250e O.s.p.. Vyjadrenie žalovaného v danom prípade nebolo súdu predložené, a preto ani nebolo žalobcovi doručované.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnuté uznesenie krajského súdu podľa 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, pretože krajský súd vo výroku rozhodol po vecnej i právnej stránke správne.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodoval podľa § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a v spojení s § 250k ods.1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

Záverom odvolaciemu súdu nedá uviesť, že žalobca bude mať možnosť domáhať sa ochrany svojich hmotných subjektívnych práv v rámci následného daňového konania a následne aj preskúmania súdom podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, ktorým právoplatne rozhodne v merite veci daného prípadu - t. j. o práve žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.