



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu : **R. B. s.r.o.**, so sídlom N. č. 14, K., I., zast. *JUDr. M. K.*, advokátom so sídlom F. č. 16, K., proti žalovanému : **D.**, so sídlom N. č. 13, B., o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 22. februára 2007 č.k. 6 S 16/2006-41, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 22. februára 2007 č. 6 S 16/2006-41 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/6160-30673/2006/992517-r zo dňa 27. apríla 2006 **r u š í** a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 36.088,10 Sk k rukám právneho zástupcu žalobcu.

O d ô v o d n e n i e :

Rozhodnutím č. : I/223/6160-30673/2006/992517-r zo dňa 27.04.2006 žalovaný preskúmal mimo odvolacie konanie rozhodnutie Daňového úradu K. IV č.j. 698/230/59348/05/Mari zo dňa 30. augusta 2005 postupom podľa § 53 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) a toto rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi podľa § 35b ods. 7 cit. zákona priznaný sankčný úrok vo výške 2.984.481,- Sk za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov žalobcu na dani z pridanej hodnoty, tzn. od 02.09.2002 do 26.07.2005, v prepočte 1.057 dní, s odvolaním sa na § 53 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. zrušil.

Žalovaný svoje zrušujúce rozhodnutie odôvodnil najmä tým, že žalobca si za zdaňovacie obdobie december 1998 uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty vo výške 3.232.124,- Sk. Následne boli u žalobcu vykonané viaceré daňové kontroly, na základe ktorých sa nárok na odmerný odpočet uznal iba vo výške 12.280,- Sk, konkrétne rozhodnutím zo 04. marca 2005 č.j. 698/340/176/2004/14134/2005/Bor.Kov. Nakoľko zákonnou podmienkou na uznanie nároku na sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky je, že právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane alebo odvolacieho orgánu v ďalšom konaní je zrušené a nahradené novým rozhodnutím, ktoré stanoví nižšiu daňovú povinnosť alebo prizná nárok na vyšší daňový odpočet v prospech daňového subjektu.

V prípade žalobcu ako daňového subjektu však po ukončení daňového konania zameraného na preverenie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty v sume 3.232.124,- Sk existovalo iba jediné právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane, a toto rozhodnutie žalovaný vydal v rámci odvolacieho konania dňa 22.06.2005, pričom na jeho základe bol žalobcovi nadmerný odpočet v sume 3.135.286,- Sk vrátený, preto podľa žalovaného podmienka pre priznanie nároku na sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky nemohla byť splnená.

Uvedené rozhodnutie žalovaného žalobca napadol žalobou z 28. júna 2006.

Krajský súd v Košiciach ako súd prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná, a preto ju zamietol.

Krajský súd vo svojom odôvodnení zrekapituloval zistenia ako aj výsledky jednotlivých daňových kontrol a na ne nadväzujúcich rozhodnutí vydaných v daňovom konaní, tzn. uplatnenie nadmerného odpočtu 3.232.124,- Sk žalobcom v decembri 1998 a jeho zníženie správcom dane rozhodnutím zo dňa

04. marca 2005 na sumu 12.280,- Sk. Ďalej opísal zmenu znižujúceho rozhodnutia vykonanú v odvolacom konaní na sumu 3.135.286,- Sk rozhodnutím zo dňa 22. júna 2006 spojenú s následným vyplatením hore priznaného nadmerného odpočtu bez uvedenia konkrétneho dátumu.

V závere sa krajský súd s odvolaním na ust. § 35b ods. 5 a 6 zák. č. 511/1992 Zb. stotožnil s právnym názorom žalovaného, že napadnuté rozhodnutie správcu dane bolo vydané v rozpore s platným právnym poriadkom. Preto správne mal žalovaný ako odvolací orgán postupovať, keď v mimoodvolacom konaní toto rozhodnutie zrušil.

Proti citovanému rozsudku krajského súdu podal včas žalovaný odvolanie z 28. marca 2007 (č.l. 49) s poukazom na odvolacie dôvody podľa § 205 ods. 2 písm. f) (nesprávne právne posúdenie) a písm. b) skôr cit. ustanovenia O.s.p. (iná vada s následkom nesprávneho rozhodnutia vo veci).

Predovšetkým žalobca namietal, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami a dôvodmi – najmä námietka existencie procesnej vady, v zmysle ktorej daňový orgán v mimoodvolacom konaní nemôže odňať už raz právoplatne priznaný nárok, a tým zasiahnuť v neprospech do jeho právneho postavenia, a to iba na podklade presvedčenia nadriadeného orgánu daňového orgánu o inom spôsobe výkladu či aplikácie právnej normy. Tieto svoje tvrdenia žalobca oprel o všeobecne vymedzenú podporu v Ústave Slovenskej republiky, medzinárodných zmluvách a v samotnom zákone č. 511/1992 Zb. bez bližšej konkretizácie dotknutých práv.

Ďalej žalobca v odvolaní namietal, že postupom žalovaného sa vytvoril stav, kedy rozhodnutie o priznanom práve žalobcu bolo zrušené bez toho, aby súčasne bol vytvorený priestor na nové rozhodnutie v ďalšom konaní, tzn. žalovaný vôbec nevrátil prvostupňovému orgánu vec na ďalšie konanie, hoci pre to existoval zrejmy dôvod, a týmto dôvodom bolo potreba meritórne rozhodnúť o riadne uplatnenom nároku žalobcu na zaplatenie sankčného nároku. Pritom krajský súd uvedené vôbec nevezal na zreteľ, čím nepriamo tento stav a jeho následky pre žalobcu odobril.

Takisto sa žalobca nestotožnil s právnym záverom krajského súdu o nutnosti existencie dvoch právoplatných a vykonateľných rozhodnutí daňových orgánov pri vzniku nároku na sankčný úrok a poukázal na právne situácie v prípade vrátenia nadmerného odpočtu, kedy s odkazom na ust. § 35b ods. 6 veta druhá zák. č. 511/1992 Zb. neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov vychádza predovšetkým z faktického, právneho a úradného

postupu správcu dane, výsledkom ktorého síce sú rozhodnutia, ktoré však nemusia byť právoplatné.

Ďalej žalobca zdôraznil existenciu troch rozhodnutí skôr vydaných správcom dane o priznaní nároku na nadmerný odpočet v oveľa menšom rozsahu, pričom v poradí posledné z nich bolo zmenené rozhodnutím žalovaného dňa 22.06.2005, ktorým ako novým rozhodnutím v ponímaní ustanovenia § 35b ods. 5 veta tretia zák. č. 511/1992 Zb. bol žalobcovi priznaný nárok na nadmerný odpočet vo vyššom rozsahu. Tým sú podľa žalobcu splnené všetky podmienky na vznik nároku na sankčný úrok.

Ak by však Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd dospel k záveru, že výklad daný krajským súdom je ako jediný možný, potom žalobca v odvolaní naznačil potrebu riešiť ústavnú rovnováhu ust. § 35b zák. č. 511/1992 Zb. s ochranou vlastníckeho práva v zmysle Ústavy Slovenskej republiky, ktorú, napriek podnetu podaného žalobcom v konaní na krajskom súde, krajský súd prehliadol.

Záverom žalovaný požiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil s tým, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie spolu s priznaním náhrady trov celého súdneho konania.

Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 28. augusta 2007 zrekapituloval právny základ sankčného úroku, tzn. § 35b ods. 5 a 6 v spoj. s prechodným ust. § 110e zák. č. 511/1992 Zb., pričom zdôraznil, že ako reakcia na zákonnú podmienku existencie právoplatného a vykonateľného rozhodnutia bola vykonaná zmena v ust. § 30 ods. 6 (splatnosť do 15 dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia) a § 46 ods. 9 (povolenie odkladného účinku odvolania) cit. zákona, ktorá od 1. januára 2004 reagovala na zavedenie inštitútu sankčného úroku.

Na základe skutočností uvedených vo vyjadrení dospel žalovaný k záveru, že za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky je možné považovať len rozdiel medzi zaplatenou daňou a zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia vydaného po 1. januári 2004 a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím.

Potom prvé takéto rozhodnutie je vydané až dňa 04.03.2005. Žalobcovi by potom vznikol nárok na zaplataenie sankčného úroku vtedy, ak by toto prvé právoplatné rozhodnutie bolo následne novým rozhodnutím zmenené v tom duchu, že by mu bol priznaný vyšší nárok na vrátenie nadmerného odpočtu na dani. Uvedená situácia však u žalobcu nastať nemôže, lebo uvedeným

rozhodnutím mu bola priznaná výška nadmerného odpočtu v sume požadovanej žalobcom v daňovom priznaní za obdobie december 1998. Potom zákonné podmienky vyžadované na priznanie sankčného úroku neboli podľa mienky žalovaného splnené.

Záverom svojho odvolania žalovaný navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

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 odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.) a ďalej, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.), a preto podľa § 220 v spoj. s § 250ja ods. 3 záver O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že ho vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca vo svojom odvolaní vzniesol viacero námietok, ktoré spochybňovali tak zákonnosť postupu žalovaného, ako aj samotné jeho rozhodnutie. Preto Najvyšší súd sa musel najskôr vysporiadať s námietkami procesného charakteru.

Žalobca predovšetkým namietal, že žalovaný vôbec nevrátil prvostupňovému orgánu vec na ďalšie konanie, hoci pre to existoval zrejmy dôvod, a týmto dôvodom bolo potreba meritórne rozhodnúť o riadne uplatnenom nároku žalobcu na zaplatenie sankčného nároku. Potom postupom žalovaného sa vytvoril stav, kedy rozhodnutie o priznanom práve žalobcu bolo zrušené bez toho, aby súčasne bol vytvorený priestor na nové rozhodnutie v ďalšom konaní.

Najvyšší súd sa s touto námietkou stotožňuje v plnom rozsahu. Z ust. § 53 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., ktorý krajský súd citoval bez prihliadnutia na právne následky k nemu sa viažucich, vyplýva pre Najvyšší súd jednoznačný právny záver, že rozhodnutie vydané v daňovom konaní v rozpore s právnym predpisom, orgán príslušný na jeho preskúmanie alebo zruší alebo zmení, pričom ak konajúci orgán prijme záver o zrušení rozhodnutia, potom musí

v zmysle § 30 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. nielen zväžiť všetky relevantné dôvody, ktoré by nasvedčovali tomu, že nie je nutné zrušené rozhodnutie vrátiť prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie, ale aj tieto úvahy o dôvodoch zrozumiteľne a logicky vyjadriť v odôvodnení rozhodnutia.

Uvedené zdôvodnenie postupu zvoleného žalovaným sa podľa názoru odvolacieho súdu javí ako nevyhnutným aj preto, že pokiaľ je predmetom tohto konania právo, uplatnené na základe možnosti danej daňovému subjektu zákonom, je nevyhnutné o tomto práve rozhodnúť v konaní, v ktorom je daná účastníkovi konania možnosť uplatniť všetky procesné práva, teda aj vzniesť námietky formou odvolania sa proti rozhodnutiu.

V týchto konaniach žalovaného Najvyšší súd vidí vytýkané nesprávne právne posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.).

Najvyšší súd musí s poukazom na obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného jednoznačne konštatovať, že tieto úvahy sa v odôvodnení nenachádzajú, a preto je rozhodnutie v tejto časti nepreskúmateľné. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu vo vzťahu k jeho výroku, ktorý vyvoláva obavy o odňatí základných procesných práv jednotlivcovi, je nutné v zmysle čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky chápať ako závažnú procesnú vadu orgánu verejnej správy pri výkone ústavného práva na súdnu a inú právnu ochranu. Na takúto skutočnosť musí potom v zmysle § 250j ods. 3 prvá a posledná veta O.s.p. nielen prvostupňový, ale aj odvolací súd z úradnej povinnosti prihliadnuť, hoci by v zmysle koncentračnej zásady (§ 250h ods. 1 v spoj. s § 250ja ods. 4 veta prvá O.s.p.) nebola žalobcom uplatnená včas v niektorom žalobnom dôvode. Uvedené zakladá vytýkanú nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného z nedostatku dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.).

Preto Najvyšší súd z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok krajského súdu postupom podľa § 220 v spoj. s § 250ja ods. 3 záver O.s.p. zmenil tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Skutočnosť, že žalobcovi právny poriadok umožňuje spochybniť v odvolacom konaní rozsudok prvostupňového súdu viacerými námietkami, nezaväzuje odvolací súd vždy k tomu, že sa musí so všetkými námietkami účastníka vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadať.

Ak odvolací súd v správnom súdnictve dospeje k záveru o nutnosti zrušiť napadnuté rozhodnutie a súčasne zistí, že riešenie ostatných námietok účastníka

iba potvrdzuje, resp. nespochybňuje zvolený typ zrušujúceho rozhodnutia, poprípade by viedlo k voľbe menej závažného zrušujúceho rozhodnutia, potom tak zo zásady hospodárnosti súdneho konania, tzn., že na dosiahnutý výsledok konania už takéto námietky nemajú žiadny vplyv a základ súdneho rozhodnutia je v danej chvíli dostatočne odôvodnený, ako aj zo samotného zmyslu odvolacieho súdneho konania (zabezpečiť včasnú nápravu neželateľného právneho stavu odvolateľa), vyplýva jednoznačný záver, že o ďalších námietkach účastníka sa potom nevyjadruje, tzn., že pre ne nehľadá právne riešenia zaujímavé pre účastníka z hľadiska budúceho výskytu týchto právnych problémov.

Uvedený postup je podľa mienky Najvyššieho súdu v súlade aj s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (vec G. Ruiz c/a Španielsko č. 30544/96), podľa ktorého základnou úlohou súdneho rozhodnutia je uviesť relevantné dôvody, na ktorých sa zakladá, a súčasne sa nevyžaduje dať účastníkovi podrobnú odpoveď na každý jeho argument. Takto aj bolo, s prihliadnutím na hore uvedený právny záver, nutné v prejednávanej veci podľa mienky Najvyššieho súdu postupovať.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, ako aj s prihliadnutím na námietky žalobcu Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Preto bude ďalšou úlohou žalovaného, ak zotrvá na svojom doterajšom stanovisku zrušiť predmetné prvostupňové rozhodnutie o priznaní sankčného úroku, pridržať sa záväzného právneho názoru odvolacieho súdu, že v takomto prípade je nutné vrátiť zrušené rozhodnutie prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie o návrhu žalobcu na priznanie sankčného úroku.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešnému žalobcovi, ktorý včas vyčíslil svoj nárok na náhradu trov konania, právo na ich náhradu vznikne.

Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktoré právny zástupca žalobcu najskôr faxom a potom listom z 21. februára 2008 v zmysle vyhl. č. 163/2002 Z.z. a vyhl. č. 655/2004 Z.z. vyčíslil a Najvyšší súd uznal :
 - 1.1. Trovy právneho zastúpenia na krajskom súde
 - 1.1.1. prevzatie a príprava zastúp. (06) - 1 úkon práv. pomoci 1.260,-- Sk

1.1.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu	164,-- Sk
1.1.2. podanie žaloby (06) - 1 úkon práv. pomoci	1.260,-- Sk
1.1.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu	164,-- Sk
1.1.3. účasť na pojednávaní (07) - 1 úkon práv. pomoci	1.371,-- Sk
1.1.3.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu	178,-- Sk
1.2. Trovy právneho zastúpenia na odvolacom súde	
1.2.1. podanie odvolania (07) 1 úkon práv. pomoci	1.371,-- Sk
1.2.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu	178,-- Sk
1.2.2. pojednávanie (08) 1 úkon práv. pomoci	1.465,-- Sk
1.2.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu	190,-- Sk
	celkom tarifná odmena : 6.727,-- Sk
	celkom rež. paušál : 662,-- Sk
2. z náhrady súdneho poplatku za žalobu	10.000,-- Sk
2.1. z náhrady súdneho poplatku za odvolanie	2.000,-- Sk
3. z náhrady preukázaného cestovného 2008 v sume	9.186,-- Sk
4. z náhrady straty času 2008 - 19 x ½ hod. a : 317,-- Sk	6.023,-- Sk
5. z náhrady 19 % DPH (pre 6.727,-- Sk)	1.278,10 Sk

tzn. v celkovej sume : **36.088,10 Sk**

Najvyšší súd neuznal právnemu zástupcovi výpočtový základ z ním uvádzanej hodnoty 2.984.481,-- Sk, nakoľko v predmetnej veci nebola spochybňovaná výška sankčného úroku, ale základom žaloby bolo spochybnenie nepriznania práva na sankčný úrok. Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že v správnom súdnictve, ktoré je založené na prieskume zákonnosti aplikácie verejných práv správnym orgánom a nie na nachádzaní subjektívnych práv jednotlivcov, nie je možné sa na ustanovenie § 10 ods. 2 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb pri určovaní náhrady právneho zastúpenia odvolávať. Preto je nutné pri vyčíslení výšky tarifnej odmeny vychádzať z ust. § 11 ods. 1 cit. vyhlášky, a potom základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby sa určuje ako 1/13 z výpočtového základu stanoveného pre každý rok osobitne. V tomto duchu aj Najvyšší súd určil právnemu zástupcovi úspešného účastníka jeho náhradu za právne zastúpenie.

Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Bližšie údaje o mieste, spôsobe a adrese platby, ako aj podrobnejšie údaje potrebné na overenie správnosti určenia náhrady trov konania sa nachádzajú v súdnom spise.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 19. februára 2008

JUDr. Anna Elexová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :