

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **Ž. T., s.r.o.**, so sídlom D., proti žalovanému: **Daňový úrad Martin**, so sídlom Jesenského č. 23, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 666/231/27359/08/Hum zo dňa 30.04.2008, o odvolaní žalovaného proti uzneseniu Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/89/2008-37 zo dňa 29.01.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/89/2008-37 zo dňa 29. januára 2009 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom 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

Napadnutým uznesením Krajský súd v Žiline zastavil konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 666/231/27359/08/Hum zo dňa 30.04.2008, ktorým žalovaný podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov nevyhovet žiadosti žalobcu a nepriznal mu úrok z preplatku zo sumy 75 343,13 € (2 269 787,-- Sk) a rozhodol o postúpení veci Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky ako príslušnému správne mu orgánu.

Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že v napadnutom rozhodnutí v časti poučenie žalovaný poučil účastníka tak, že proti rozhodnutiu sa nemožno odvolať. Žalovaný ako prvostupňový orgán v tomto prípade pochybil tým, že svojim nesprávnym poučením žalobcovi odňal možnosť v zmysle ust. § 46 zák.č. 511/1992 Zb. podať riadny opravný prostriedok – odvolanie, o ktorom by v súlade so zákonom rozhodol nadriadený správny orgán. Žalobca sa podanou žalobou domáhal preskúmania rozhodnutia, ktoré nemôže byť predmetom preskúmania súdom, nakoľko nespĺňa podmienky pre preskúmanie v konaní

pred súdom v zmysle § 247 ods. 1 a nasl. O.s.p. Súd pritom pri posudzovaní podmienok konania, za ktorých môže konať, musel vychádzať z tých skutočností, že predmetom preskúmania v danom prípade bolo rozhodnutie vydané daňovým orgánom prvého stupňa, proti ktorému bol prípustný riadny opravný prostriedok v rámci daňového konania.

Napadnuté rozhodnutie bolo vydané v rámci konania podľa ust. § 63 zák.č. 511/1992 Zb. Najmä ust. § 63 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. predpokladá dvojinštančný postup, ktorý v danom prípade nebol uskutočnený a z hľadiska postupu podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. ide o neodstrániteľnú podmienku konania, ktorá vylučuje postup podľa § 247 ods. 1 a nasl. O.s.p., ktorého sa žalobca podanou žalobou domáhal.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalovaný odvolanie. Nesúhlasí s konštatovaním súdu, že daňový subjekt nebol správne poučený, že mu bolo odňaté právo podať odvolanie podľa § 46 ods. 1 zákona o správe daní a že nebola daná právomoc súdu vo veci konať.

Podľa § 46 ods. 1 zákona o správe daní proti určení dane správcom dane a proti iným rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené, sa účastník konania môže odvolať, ak sa odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

Pod slovným spojením „určenie dane správcom dane“ je nevyhnutné chápať všetky rozhodnutia, ktorými správa dane vyrubuje alebo určuje daňovému subjektu povinnosť platiť daň. Daňou sa podľa legálnej definície dane v súlade s ustanovením § 1a ods. 1 písm. a/ zákona o správe daní rozumie daň vrátane sankčného úroku a úroku, ako aj pokuty, avšak len vo význame plnení, ktoré je povinný zaplatiť daňový subjekt (daň, sankčný úrok podľa § 35b, úrok podľa § 59). Rozhodnutie vo veci priznania, resp. nepriznania úroku podľa § 63 ods. 6 zákona o správe daní nie je v žiadnom prípade rozhodnutím o určení dane.

Zákon o správe daní v § 63 ustanovuje možnosť podania opravného prostriedku výslovne len proti rozhodnutiu správcu dane o žiadosti o vrátenie preplatku, a to v odseku 7. Zákon o správe daní však neuvádza, že sa odvolanie pripúšťa proti rozhodnutiu o žiadosti o vyplatenie úroku z nadmerného odpočtu, teda nie je naplnená ani druhá z možností prípustnosti odvolania uvedená v § 46 ods. 1 vyjadrená slovami „proti rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené“.

V týchto prípadoch tiež nie je možné použiť analógiu a pripustiť odvolanie tak, ako pri rozhodnutí o žiadosti o vrátenie preplatku podľa § 63 ods. 7, pretože v daňovom práve ako podsystéme verejného práva nie je použitie analógie prípustné.

Z tohto je teda zrejmé, že zákon o správe daní proti rozhodnutiu o priznaní, resp. nepriznaní úroku z preplatku podanie odvolania nepripúšťa a správca dane ako štátny orgán, ktorý v súlade s ustanovením čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky môže konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, je povinný túto skutočnosť akceptovať.

Z uvedených skutočností podľa názoru žalovaného predmetné rozhodnutie krajského súdu vychádzalo z nesprávneho posúdenia veci. V zmysle § 247 ods. 3 O.s.p. bola daná právomoc krajského súdu rozhodnúť o žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia o nepriznaní úroku podľa § 63 ods. 6 zákona o správe dani a postupu žalovaného, pretože voči rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok a rozhodnutie o nepriznaní úroku nadobudlo právoplatnosť dňom doručenia.

Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd rozhodol tak, že žalobu žalobcu zamietne.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 17.03.2009 uviedol, že rozhodnutie o správnosti zastavenia konania ponecháva na úvahe odvolacieho súdu, nesúhlasí však s tým, čoho sa žalovaný podľa odvolania domáha a to zamietnutia žaloby. Vzhľadom na skutočnosť, že krajský súd nerozhodoval o nároku podľa žaloby, ale rozhodoval len z hľadiska procesnej stránky veci, odvolací súd môže rozhodovať rovnako len o správnosti zastavenia konania, nie však o nároku podľa žaloby.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnuté uznesenie v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného (§ 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. napadnuté uznesenie krajského súdu potvrdil.

Najvyšší súd zo spisového materiálu zistil, že žalobca žiadosťou zo dňa 16.12.2005 žiadal žalovaného o vydanie rozhodnutia, vrátenie peňažných prostriedkov a uplatnenie sankčného úroku. Rozhodnutím č. 666/231/23422/06/Sum zo dňa 06.04.2006 žalovaný podľa § 30 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. nepriznal sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky žalobcovi. Krajský súd v Žiline rozsudkom č.k. 10S/102/2006-51 zo dňa 26.02.2008 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 666/231/23422/06/Sum zo dňa 06.04.2006 podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/, e/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd vyslovil právny záver, aby správca dane žiadosť daňového subjektu o vrátenie sankčného úroku posudzoval ako žiadosť o vrátenie daňového preplatku v zmysle § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. Rozhodnutím č. 666/231/27359/08/Hum zo dňa 30.04.2008 žalovaný podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. nevyhovel žiadosti a nepriznal mu úrok z preplatku zo sumy 75 343,13 € (2 269 787,-- Sk). V poučení žalovaný uviedol, že proti tomuto rozhodnutiu sa podľa § 46 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. nemožno odvolať.

V prejednávanej veci je sporné medzi súdom a žalovaným, či je prípustné odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane o nepriznaní úroku z preplatku v zmysle § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 46 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky podmienky a podrobnosti o súdnej a inej právnej ochrane ustanoví zákon.

Podľa § 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 § 247 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Podľa § 247 ods. 3 O.s.p. predmetom preskúmania môže byť za podmienok ustanovených v odsekoch 1 a 2 aj rozhodnutie, proti ktorému zákon nepripúšťa opravný prostriedok, ak sa stalo právoplatným.

Podľa § 46 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. proti určeniu dane správcou dane a proti iným rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené, sa účastník konania môže odvolať, ak sa odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

Podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. ak vznik preplatku zapríčini správca dane, a ak ho nemožno použiť podľa odsekov 2 a 3, vráti preplatok bez žiadosti do 15 dní od jeho zistenia. Ak správca dane vráti preplatok po lehote, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma preplatku podľa tohto zákona vrátená, pričom úrok sa vypočíta zo sumy preplatku a počtu dní jeho zadržania; tento postup sa vzťahuje aj na oneskorené vrátenie preplatku podľa odseku 4.

Podľa § 63 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. proti rozhodnutiu správcu dane o žiadosti o vrátenie preplatku môže daňový subjekt podať odvolanie do pätnástich dní odo dňa jeho doručenia. Odvolanie nemá odkladný účinok.

Zásada dvojinstančnosti konania spočíva v možnosti nápravy prvostupňového rozhodnutia orgánom vyššieho stupňa (odvolacím orgánom) na základe podaného opravného prostriedku účastníkom konania. Táto zásada má o to väčší význam v daňovom konaní, v ktorom správca dane svojimi rozhodnutiami a inými úkonmi zasahuje do majetkovej sféry daňového subjektu.

V čase vydania rozhodnutia žalovaného platil zák.č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 01.01.2010. Z ustanovenia § 46 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. vyplýva, že účastník konania sa môže odvolať proti určeniu dane správcom dane a proti iným rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené. Podľa žalovaného rozhodnutie o nepriznaní úroku podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. nie je rozhodnutím o určení dane správcom dane, pretože týmto rozhodnutím správca dane neurčuje daň daňovému subjektu, ale týmto rozhodnutím priznáva resp. nepriznáva úrok z preplatku, preto odvolanie proti tomuto rozhodnutiu by bolo prípustné, len ak by to bolo zákonom ustanovené. A keďže zák.č. 511/1992 Zb. proti rozhodnutiu o priznaní resp. nepriznaní úroku z preplatku výslovne odvolanie nepripúšťa, nie je prípustný opravný prostriedok proti takémuto rozhodnutiu. Najvyšší súd nesúhlasí s takouto interpretáciou žalovaného, pretože takýto záver neumožňuje žalobcovi plnohodnotne realizovať jeho procesné právo na inú právnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Daňový preplatok je definovaný v § 63 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. ako suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Podľa najvyššieho súdu úrok za vrátenie preplatku po lehote ustanovenej v § 63 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb., ktorý je povinný zaplatiť daňovému subjektu správca dane v zmysle § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. je príslušenstvom pohľadávky – daňového preplatku daňového subjektu voči štátu. Najvyšší súd potom vzhľadom na povahu nároku daňového subjektu na vrátenie úroku z preplatku pripúšťa možnosť odvolať sa voči takémuto rozhodnutiu v zmysle § 63 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb.

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.

Zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva tiež požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu ústavou garantovaných práv fyzických alebo právnických osôb. Inak povedané, všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie ústavou (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd. (II. ÚS 148/06).

Z vyššie uvedeného vyplýva, že tam, kde prichádza do úvahy dvojaký výklad, je potrebné uprednostniť ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnejšie uplatnenie práv a je povinnosťou všetkých štátnych orgánov vykladať právne normy ústavne konformným spôsobom. Aj príslušné ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov treba vykladať a uplatňovať tak, aby ich výklad a aplikácia boli v súlade s ústavou, t.j. aj v súlade s čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Reálne uplatnenie základného práva na súdnu a inú právnu ochranu predpokladá, že účastníkovi súdneho alebo iného právom upraveného konania sa táto ochrana dostane v zákonom predpokladanej kvalite.

Z ustanovení čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a § 247 ods. 2 O.s.p. v nadväznosti na ustanovenie § 63 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. vzhľadom na povahu uplatňovaného nároku, možno vyvodiť, že orgánom, ktorý má preskúmať rozhodnutie žalovaného a rozhodnúť či žalobcovi patrí úrok z preplatku podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. a poskytnúť inú právnu ochranu v kvalite zodpovedajúcej obsahu základného práva v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Pokiaľ žalovaný namieta, že vo verejnom práve do ktorého patrí daňové právo je analógia neprípustná, v prejednávanej veci nejde o analógiu, kedy by bola rozširovaná daňová povinnosť na prípady, ktoré zákon nepredvída. V tomto prípade orgán aplikujúci právo (najvyšší súd) ústavnekonformným výkladom (čl. 152 ods. 4 Ústavy SR) dospel k záveru, že proti rozhodnutiu o žiadosti o vrátenie úroku z preplatku je odvolanie prípustné. Ide o interpretáciu práva, teda objasňovanie zmyslu a obsahu právnych noriem za účelom ich správneho a jednotného praktického používania.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., tak, že žiadnemu z účastníkov nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania, pretože žalobcovi žiadne trovy nevznikli a žalovaný nemal úspech v odvolacom konaní.

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

V Bratislave dňa 11. marca 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková