



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu : **L. S.R.** , štátny podnik, N., právne zastúpeného advokátkou *JUDr. L. M. so sídlom H.*, proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/225/1137/2009/990722-r, zo dňa 16.01.2009, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/49/2009-66 zo dňa 02. februára 2011, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/49/2009-66 zo dňa 02. februára 2011 **potvrdzuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) rozhodnutie žalovaného č.: I/225/1137/2009/990722-r zo dňa 16. januára 2009 ako nepreskúmateľné a aj nezákonné zrušil, vec vrátil na ďalšie konanie a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Rozsudok odôvodnil tým, že v rámci prípravy na pojednávanie bola zistená v súvislosti s vydaným rozhodnutím žalovaného procesná vada, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto bez podrobného preskúmania vecných námietok žaloby rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Uvedená vada spočíva v tom, že z textu výroku rozhodnutia žalovaného vyplýva, že zmenil výrok prvostupňového rozhodnutia správcu dane tak, že zmenil iba označenie daňového subjektu

na správny názov : L. S.R., štátny podnik, N. Pri konaní o opravných prostriedkoch je upravený postup odvolacieho orgánu v § 48 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) a podľa ods. 5 tohto ustanovenia môže odvolací orgán rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu v odôvodnených prípadoch zmeniť, avšak pod zmenou rozhodnutia sa rozumie stav, keď o veci, ktorá je predmetom konania odvolací orgán rozhodne inak, ako orgán prvého stupňa. Takýto výrok rozhodnutia odvolacieho orgánu sa stáva nezávislým od výroku rozhodnutia prvého stupňa a je novým vyriešením predmetu veci. Pri zmene rozhodnutia odvolací orgán v podstate nahrádza svojím rozhodnutím rozhodnutie prvého stupňa. Keďže odvolací orgán zmenil iba časť výroku prvostupňového rozhodnutia a nikde v súvislosti so zmenou neuviedol výšku daňovej povinnosti, zmenil výrok takým spôsobom, že z neho nebolo možné jednoznačne poznať konečný výsledok konania bez toho, aby sa neporovnávali výroky prvostupňového a druhostupňového orgánu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalovaný, ktorý navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. V dôvodoch odvolania uviedol, že rozhodnutie napadnuté žalobou je zákonné a vykonateľné. Argumentoval, že ustanovenie § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní stanovuje štyri spôsoby rozhodnutia odvolacieho orgánu, a to, že prvostupňové rozhodnutie odvolací orgán ako celok potvrdí, zruší, zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody, alebo rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení. V prípade, že odvolací orgán rozhodne vo veci sám a napadnuté rozhodnutie zmení, môže ísť buď o čiastočnú zmenu napadnutého rozhodnutia alebo o úplnú zmenu. Pri úplnej zmene rozhodnutie o odvolaní v plnom rozsahu nahrádza rozhodnutie prvostupňového orgánu. Pri čiastočnej zmene tomu tak nie je. Odvolací orgán čiastočnú zmenu prvostupňového rozhodnutia vykoná tak, že vo výroku rozhodnutia o odvolaní uvedie, v ktorej časti a ako mení pôvodné prvostupňové rozhodnutie. V ostatnej časti zostáva prvostupňové rozhodnutie bez zmeny. Zmena rozhodnutia môže spočívať napríklad v zmene sumy z dôvodu zníženia alebo zvýšenia rozdielu vyrubenej dane po preskúmaní dôvodov v odvolacom konaní alebo odvolací orgán môže zmeniť nesprávne uvedené formálne náležitosti rozhodnutia uvedené v § 30 ods. 2 zákona o správe daní z dôvodu administratívnej chyby správcu dane, medzi ktoré je potrebné zaradiť aj označenie daňového subjektu. Ďalej uviedol, že nie je možné súhlasiť so záverom súdu, že pod zmenou rozhodnutia sa rozumie len stav, keď o veci, ktorá je predmetom konania rozhodne inak ako orgán prvého stupňa. Pretože odvolací orgán v rámci odvolacieho konania preskúmava rozhodnutie ako celok a v prípade, že zistí vecné, resp. procesné nedostatky rozhodnutia (medzi ktoré patria aj nedostatky vo formálnych náležitostiach), rozhodnutie zmení a dá do súladu so zákonom o správe daní, pritom vo veci nerozhodne inak. Výrok rozhodnutia odvolacieho orgánu nie je ani novým vyriešením predmetu veci, a ani v prípade čiastočnej zmeny nenahrádza rozhodnutie prvého stupňa. Na takéto rozhodnutie je potrebné nazerať v spojitosti s rozhodnutím prvého stupňa, ktoré je zmenené len v určitom rozsahu. V ostatnej časti zostáva rozhodnutie prvého stupňa nezmenené.

Z výroku rozhodnutia o odvolaní je zrejmé, že odvolací orgán v odvolacom konaní zmenil len časť výroku, a to označenie daňového subjektu, keďže zo strany správcu dane došlo k administratívnej chybe pri písaní, keď správca dane nesprávne označil daňový

subjekt. Toto rozhodnutie je plne v súlade s ustanovením § 48 ods. 5 zákona o správe daní a je potrebné ho posudzovať spolu s rozhodnutím prvostupňového orgánu, keďže až doručeníím rozhodnutia o odvolaní sa rozhodnutie prvého stupňa stáva právoplatným po zohľadnení zmeny uvedenej vo výroku rozhodnutia o odvolaní. V nadväznosti na túto vec poukázal aj na uznesenie Najvyššieho súdu SR č. 8 Sžf/19/2010 zo dňa 27.01.2011 a tam uvedené dôvody.

III.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, vec prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcout.gov.sk, www.nsud.sk, v senáte rozhodol pomerom 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods.2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav nie je sporný. Správca dane Obec Hrabkov vydal dňa 20. augusta 2008 platobný výmer č. 2810110318, ktorým podľa § 20 zákona č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov, zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a všeobecne záväzného nariadenia č. 3/2007, § 3 ods. 6 písm. d/ a ods. 7 vyrubil daňovníkovi L. S.R., š.p., N., X. B. B., IČO X. daň z nehnuteľností na rok 2008 v sume 210.757,-Sk s povinnosťou zaplatiť daň na účet správcu dane najneskôr do 15 dní odo dňa právoplatnosti platobného výmeru.

Žalovaný ako odvolací správny orgán napadnutým rozhodnutím č.: I/225/1137/2009/990722-r zo dňa 16. januára 2009 podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov zmenil výrok rozhodnutia, ktorým bola vyrubená daň z nehnuteľnosti tak, že označenie daňového subjektu mení z : L. S.R., š.p., N. na L. S.R., štátny podnik, N. Ďalej uviedol, že daňový subjekt je povinný zaplatiť daň do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet správcu dane.

Žalovaný na s. 3 napadnutého rozhodnutia v odôvodnení uviedol, že „*odvolací orgán pri preskúmaní platobného výmeru zistil, že správca dane nesprávne uviedol obchodné meno právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo. Daňový subjekt je zapísaný v obchodnom registri ako L. S.R., štátny podnik a nie L. S.R., š.p. ako ho označil správca dane. Táto skutočnosť bola dôvodom zmeny napadnutého rozhodnutia*“.

Zásadnou právnou otázkou, ktorá pre najvyšší súd vyplýva zo sporu účastníkov konania je, či kvalitatívne možno výrok napadnutého rozhodnutia považovať za zmenu prvostupňového rozhodnutia, platobného výmeru Obce Hrabkov, ktorým bola daňovému subjektu vyrubená daň z nehnuteľností za rok 2008. Na túto otázku nadväzovala ďalšia, či ide o takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250j ods. 2, písm. e) O.s.p.

Podľa § 48 ods. 5 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov *odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa ods. 4. **Rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.** Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.*

Najvyšší súd sa stotožnil s krajským súdom v časti odôvodnenia, že pod zmenou rozhodnutia sa rozumie stav, keď o veci, ktorá je predmetom konania, odvolací orgán rozhodne inak, ako orgán prvého stupňa. Zmena rozhodnutia sa preto týka veci samotnej. V danom prípade žalovaný zmenou rozhodnutia odstraňoval vadu v označení formy daňového subjektu. Podľa kvality vady išlo o odstránenie zrejmeho omylu a zrejmej nesprávnosti v zmysle § 54 ods. 2 zák. SNR č. 511/1992 Zb. **Rozdiel medzi zmenou rozhodnutia a odstránením vady rozhodnutia je ten, že pri odstránení vady sa nezasahuje do podstaty a kvality náležitosti rozhodnutia (§ 30 ods. 2 zák. SNR č. 511/1992 Zb.), ktorá zostáva nezmenená. Odstránenie vady rozhodnutia oproti zmene rozhodnutia má deklaratórne účinky.** Naproti tomu zmena rozhodnutia v odvolacom konaní má konštitutívne účinky, a teda vytvára novú kvalitu oproti pôvodnému prvostupňovému rozhodnutiu. Zmena označenia formy daňového subjektu zo skratky š.p. na skratku štátny podnik nepredstavuje takú kvalitu, na ktorú by sa vzťahovalo ustanovenie § 48 ods. 5 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov o zmene rozhodnutia.

Každý zákon nevyhnutne pred svojou aplikáciou potrebuje interpretáciu. Výklad jednotlivých pojmov zákona má vždy určité tolerančné rozpätie, ktoré je na jednej strane ohraničené reštriktívnym výkladom a na druhej strane extenzívnym výkladom. To všetko v záujme zachovania účelu, vnútornej logiky a systému zákona. Predpokladá, že účel zákona je upravený komplexne jednotlivými ustanoveniami. Na to však výklad jednotlivých pojmov orgánmi aplikujúcimi právo a predovšetkým správnym súdom musí byť pružný.

*Podľa § 54 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov **Opravy zrejmych omylov a nesprávností***

(1) Vyrubenú daň alebo rozdiel dane správca dane rozhodnutím na žiadosť alebo z úradnej moci

a) zruší, ak bola vyrubená niekomu, kto ju podľa zákona nie je povinný platiť,

b) opraví, ak prišlo pri určení daňovej povinnosti k chybe v počítaní, písaní alebo k inému omylu.

(2) Ustanovenie odseku 1 písm. b) sa použije primerane pri oprave zrejmych nesprávností aj v iných rozhodnutiach alebo opatreniach správcu dane alebo odvolacieho orgánu (§ 48 ods. 1), alebo orgánu príslušného preskúmať rozhodnutie podľa § 53.

Z ustanovenia § 54 ods. 1, písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. jednoznačne vyplýva, že sa týka iba jednej z náležitostí rozhodnutia správcu dane, a to vyrubenej dane. Doslovný výklad, že v rámci daňového konania by bolo možné opraviť iba sumu dane a nie aj inú náležitosť rozhodnutia by bol zjavne nelogický a v rozpore s účelom zákona (argument *reductio ad absurdum*). Naproti tomu z ustanovenia § 54 ods. 2 vyplýva, že sa použije **primerane** aj v iných rozhodnutiach správcu dane alebo odvolacieho orgánu. Keďže rozhodnutie odvolacieho orgánu neobsahuje vyrubenú sumu dane je možné prijať záver, že sa oprava môže týkať ktorejkoľvek náležitosti daňového rozhodnutia, ak ide o zrejmú nesprávnosť. Senát hodnotil dikciu ustanovenia § 54 zákona o správe daní a poplatkov ako nie jednoznačnú v časti rozsahu možných opráv zrejmých nesprávností rozhodnutia, preto ustanovenie § 54 zák. č. 511/1992 Zb. interpretuje tak, že **oprava zrejmých omylov a nesprávností podľa § 54 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov sa môže týkať ktorejkoľvek z demonštratívne uvedených náležitostí daňového rozhodnutia v ust. § 30 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.**

K tomuto záveru senát viedla i skutočnosť, že každý administratívny procesný predpis v rámci svojho rozsahu pôsobnosti upravuje možnosti opráv zrejmých nesprávností komplexne pre všetky náležitosti rozhodnutia. Napr. § 47 ods.6 Správneho poriadku podľa ktorého *„chyby v písaní, v počtoch a iné zrejmé nesprávnosti v písomnom vyhotovení rozhodnutia správny orgán kedykoľvek aj bez návrhu opraví a upovedomí o tom účastníkov konania“*. Napr. podobne § 209 ods. 7 zák. č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení *„chyby v písaní, v počtoch a iné zrejmé nesprávnosti v písomnom vyhotovení rozhodnutia organizačná zložka Sociálnej poisťovne kedykoľvek aj bez návrhu opraví a upovedomí o tom účastníkov konania“*. Vzhľadom na to, že podľa ust. § 101 zák. č. 511/1992 Zb. na daňové konanie sa nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní, tak nie je možné použiť zákonodarcom adekvátne vyjadrený rozsah zrejmých nesprávností a omylov podľa § 47 ods. 6 Správneho poriadku a ust. § 54 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. je nevyhnutné vykladať extenzívne.

Druhou právnou otázkou bolo, či ide o takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250 j ods. 2, písm. e) O.s.p.

Najvyšší súd dospel k záveru, zmena rozhodnutia sa v tomto prípade týkala podstatnej náležitosti rozhodnutia a môže byť mäťúca pre daňový subjekt, či skutočne došlo alebo nedošlo k zmene platobného výmeru. V dôsledku toho potenciálne vzniká nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného, ktorej daňový subjekt nemôže byť pri plnení svojej daňovej povinnosti vystavený. Keďže žalovaný rozhodol formou zmeny rozhodnutia iba v časti daňového subjektu, t.j. s konštitutívnymi účinkami, v ďalšom konaní by mohli vzniknúť pochybnosti o daňovej subjektivite daňového subjektu označeného v prvostupňovom rozhodnutí, v ktorom zostala aj prevažná časť nedotknutého výroku. Najvyšší súd preto dospel k záveru, že ide o vadu, ktorá mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Z uvedených dôvodov najvyšší súd rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 vetá prvá O.s.p. tak, že ich žalobcovi nepriznal.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 02. júna 2011

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

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková