

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **A. - A., S.**, so sídlom B. X., Š., IČO: X., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného číslo I/221/11442-80165/2009/991909-r, číslo I/221/11443-80176/2009/991909-r, číslo I/221/11444-80177/2009/991909-r a číslo I/221/11445-80182/2009/991909-r, všetkých zo dňa 27.07.2009, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/108/2009-55 zo dňa 17.02.2010, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/108/2009-55 zo dňa 17. februára 2010 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e :

#### I.

#### Konania na správnom orgáne

Rozhodnutím číslo I/221/11442-80165/2009/991909-r zo dňa 27.07.2009 žalovaný zmenil dodatočný platobný výmer prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Filákov číslo 663/230/4749/09/Bys zo dňa 16.04.2009, ktorým daňový úrad vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod l zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2007 vo výške 2 293,23 € tak, že sumu vyrubeného rozdielu dane zmenil zo sumy 2 293,23 € na sumu 2 326,42 €, t. j. zvýšil vyrubený rozdiel dane o sumu 33,19 € a zmenil aj sídlo daňového subjektu – žalobcu z B. X., X. Š. na B. X., X. Š..

Ostatnými rozhodnutiami - číslo I/221/11443-80176/2009/991909-r, číslo I/221/11444-80177/2009/991909-r a číslo I/221/11445-80182/2009/991909-r zo dňa 27.07.2009 žalovaný zmenil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Filákov číslo 663/230/4750/09/Bys,

číslo 663/230/4751/09/Bys a číslo 663/230/4752/09/Bys zo dňa 16.04.2009, ktorými daňový úrad vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatkov rozdiely dane z pridanej hodnoty tak, že zmenil sídlo daňového subjektu – žalobcu z B. X., X. Š. na B. X., X. Š..

## II.

### Konanie na prvostupňovom súde

Proti uvedeným rozhodnutiam žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žaloby podľa § 247 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok, v znení neskorších predpisov (ďalej len „O. s. p.“). Vo všetkých žalobách vytýkal žalovanému a prvostupňovému správne mu orgánu porušenie ustanovení zákona o správe daní a poplatkov. Tvrdil, že vo veci neprebehlo prvostupňové konanie, čím bola žalobcovi znemožnené preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. Vytýkal žalovanému, že v odvolacom konaní bolo rozhodnuté bez jeho účasti, čím mu boli odňaté základné procesné práva podľa zákona o správe daní a poplatkov. Ďalej tvrdil, že žalovaný sa v rozhodnutiach o odvolaní nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní a z tohto dôvodu považoval rozhodnutia aj za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Napokon žalobca namietal nezákonnosť postupu daňových orgánov pri vykonávaní dôkazov, ktoré boli vykonané bez vedomosti žalobcu, čím mu bola odňatá možnosť vyjadriť sa k spôsobu ich vykonania, ako aj k obsahu. V tejto súvislosti vytýkal aj nedostatočne zistený skutkový stav zo strany správcu dane a nesprávne - jednostranne vykonané dokazovanie, ktoré bolo, podľa názoru žalobcu, v rozpore s ustanovením § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov.

Krajský súd spojil v rámci pojednávania uvedené veci vedené pod sp. zn. 23S/108/2009 až sp. zn. 23S/111/2009 podľa § 112 ods. 1 O. s. p. na spoločné konanie z dôvodu, že išlo o veci, ktoré sa týkajú tých istých účastníkov a aj skutkovo spolu súvisia a konanie bolo ďalej vedené pod sp. zn. 23S/108/2009.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj postup správnych orgánov na pojednávaní podľa § 244 ods. 1 O. s. p. a § 247 ods. 1 O. s. p. a zistil, že v konaní správneho orgánu bola taká procesná vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, na základe čoho zrušil napadnuté rozhodnutia podľa § 250j ods. 2 písm. e) O. s. p. bez podrobného preskúmania vecných námietok žaloby a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V odôvodnení

rozsudku krajský súd uviedol, že podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán môže rozhodnutie prvostupňového 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 teda nahrádza svojim rozhodnutím rozhodnutie prvého stupňa. V uvedenom prípade odvolací orgán vo všetkých rozhodnutiach síce uviedol, že mení rozhodnutie prvého stupňa, avšak zmenil iba časť výroku prvostupňového rozhodnutia, ktorý mal tvoriť nerozlučný celok. Zmenil tak výrok prvostupňového rozhodnutia takým spôsobom, že nebolo možné z výroku druhostupňového rozhodnutia jednoznačne poznať konečný výsledok konania bez toho, aby sa neporovnávali výroky prvostupňového a druhostupňového orgánu. Všetky rozhodnutia žalovaného preto v danom prípade považoval krajský súd za nepreskúmateľné, a preto aj nezákonné a uviedol, že by sa nemohli stať ani vykonateľnými.

### III.

#### Odvolanie žalovaného/vyjadrenie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie a žiadal, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie zrušil, vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a aby zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania, nakoľko rozhodnutie krajského súdu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O. s. p.). Žalovaný v odvolaní uviedol, že ustanovenie § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov vymedzuje štyri spôsoby postupu odvolacieho orgánu pri rozhodovaní o odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu. Prvostupňové rozhodnutie ako celok môže potvrdiť, zrušiť alebo zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie alebo môže prvostupňové rozhodnutie zmeniť (napríklad môže zmeniť sumu z dôvodu súčtovej chyby alebo zníženia, zvýšenia vyrubenej dane po odvolaní alebo môže zmeniť označenie daňového subjektu z dôvodu zrejmých nesprávností v písaní) a to tak, že vo výroku svojho rozhodnutia o odvolaní uvedie, v ktorej časti a ako sa mení pôvodné prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný upozornil aj na skutočnosť, že rozhodnutie súdov v tejto veci môže mať širší význam pre rozhodovaciu činnosť odvolacieho orgánu. V závere odvolanie žalovaný uviedol, že má za to, že žalobou napadnuté rozhodnutia boli vydané v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov, z výroku druhostupňového rozhodnutia bolo možné poznať konečný výsledok konania,

z tohto dôvodu nie sú nepreskúmateľné, nezákonné a nevykonateľné. Sám žalobca nepreskúmateľnosť a nezákonnosť rozhodnutia z tohto dôvodu vo svojej rozsiahlej žalobe nenamietal a na základe takéhoto výroku vyrubené rozdiely dane zaplatil.

K odvolaniu žalovaného sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 03.05.2010, v ktorom navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v súlade s ustanovením § 219 O. s. p. potvrdil ako vecne správny. Vo svojom vyjadrení sa v plnom rozsahu stotožnil s rozsudkom krajského súdu a rovnako, ako krajský súd, považuje rozhodnutia žalovaného za nepreskúmateľné a nezákonné, ktoré sa z dôvodu, že z výroku rozhodnutí nie je možné jednoznačne poznať konečný výsledok konania bez toho, aby sa neporovnávali výroky prvostupňového a druhostupňového orgánu, ani nemohli stať vykonateľné a skutočnosť, že krajský súd dospel k záveru, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí a preto následne zrušil rozhodnutia žalovaného, pričom k zrušeniu rozhodnutí došlo z iných dôvodov, než aké uvádzal žalobca vo svojom žalobnom návrhu, považoval žalobca za irelevantnú. Žalobca tiež podotkol, že vzhľadom na to, že krajský súd nevyhovел jeho žiadostiam o odklade vykonateľnosti napadnutých rozhodnutí, nemal inú možnosť, ako vyrubené rozdiely dane zaplatiť.

#### IV.

##### Právne názory odvolacieho súdu

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

Podľa § 247 ods. 1 O. s. p. sa 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, postupuje podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku „Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov“.

Podľa § 250i ods. 1 O. s. p. je pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a ide o rozsudok, proti ktorému je podanie odvolania prípustné (§ 250ja ods. 1 v spojení s § 202 O. s. p.), dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného treba priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O. s. p.

Z obsahu administratívnych spisov bolo zistené, že prvostupňový správny orgán – Daňový úrad Fiľakovo vydal dňa 16.04.2009 štyri dodatočné platobné výmery (číslo 663/230/4749/09/Bys, číslo 663/230/4750/09/Bys, číslo 663/230/4751/09/Bys a číslo 663/230/4752/09/Bys), v ktorých vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatkov rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2007 v sume 2 293,23 €, za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2007 v sume 6 756,52 €, za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 v sume 2 773,65 € a za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2007 v sume 8 198,96 € a zaviazal žalobcu tieto rozdiely dane zaplatiť na účet daňového úradu.

Proti všetkým štyrom dodatočným platobným výmerom podal žalobca včas odvolania. Druhostupňový správny orgán – žalovaný rozhodol v troch prípadoch (rozhodnutia žalovaného číslo I/221/11445-80182/2009/991909-r, číslo I/221/11444-80177/2009/991909-r a číslo I/221/11443-80176/2009/991909-r zo dňa 27.07.2009) tak, že sídlo žalobcu zmenil z „B. X., X. Š.“ na „B. X., X. Š.“ a vo štvrtom rozhodnutí číslo I/221/11442-80165/2009/991909-r zo dňa 27.07.2009 rozhodol okrem uvedenej zmeny sídla žalobcu aj o zmene vyrubenej rozdielu dane zo sumy 2 293,23 € na sumu 2 326,42 €.

Na základe podaných žalôb rozhodol Krajský súd v Banskej Bystrici, po spojení uvedených vecí na spoločné konanie, o zrušení všetkých štyroch rozhodnutí žalovaného a vrátení vecí na ďalšie konanie z dôvodu zmeny iba časti výroku prvostupňového rozhodnutia spôsobom, že nie možné z výroku druhostupňového rozhodnutia jednoznačne poznať konečný výsledok konania bez toho, aby sa neporovnávali výroky prvostupňového a druhostupňového orgánu. V prejednávanej veci tak bolo predmetom odvolacieho konania, v medziach odvolania žalovaného, právne posúdenie otázky,

či uvedený postup správneho orgánu predstavuje vadu konania, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť preskúvaného rozhodnutia.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov preskúma odvolací orgán odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúvaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnúť. Pritom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 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.

Je pravda, že žalovaný správny orgán mal po zmene časti výroku formálne správne rozhodnúť tak, že by vo zvyšnej časti výrok prvostupňového správneho orgánu potvrdil. Takýto výrok by bol procesne správny a nebolo by možné mu z formálneho hľadiska nič vytknúť. V ďalšom sa však už odvolací súd, vychádzajúc zo znenia ustanovenia § 48 zákona o správe daní a poplatkov a z obsahu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, nemohol stotožniť s názorom krajského súdu, pokiaľ ide o vplyv takéhoto postupu žalovaného na zákonnosť preskúvaného rozhodnutia.

**V správnom súdnictve je limitom súdneho prieskumu zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a v zmysle ustálenej súdnej praxe a judikatúry platí, že rozhodnutie administratívneho orgánu sa nezrušuje iba preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka** (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž/98-102/02 zo dňa 17.12.2002

zverejnený v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 122/2003). **Formálne zopakovanie administratívneho konania iba z dôvodu doplnenia chýbajúcej časti výroku nepredstavuje pre žalobcu vo vzťahu ku skutkovej stránke veci reálnu možnosť dosiahnuť priaznivejšie postavenie, resp. rozhodnutie v jeho prospech.**

Na základe vyššie uvedeného možno zhrnúť, že hoci mal žalovaný pri rozhodovaní o odvolaní rozhodnúť aj o zvyšnej časti výroku prvostupňového správneho orgánu tak, že ho potvrdzuje, nemožno tento jeho postup považovať za takú vadu konania, ktorá by sama o sebe mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia a ku ktorej by musel súd prihliadať.

Podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 O. s. p.

Podľa § 221 ods. 1 písm. h) súd rozhodnutie zruší, len ak súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Podľa § 223 O. s. p. odvolací súd rozhoduje rozsudkom, ak potvrdzuje alebo mení rozsudok; inak rozhoduje uznesením.

Nakoľko sa krajský súd meritom veci vôbec nezaoberal, nemohol odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť, keďže meritórne rozhodnutie na základe právneho názoru odvolacieho súdu, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, by bolo v rozpore so zásadou dvojinstančnosti a účastníkom by mohla byť odňatá možnosť konať pred súdom (právo podať opravný prostriedok) a mohli by byť porušené ich základné práva v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Najvyšší súd tak musel napadnutý rozsudok krajského súdu podľa 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. h) O. s. p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude posúdiť podanú žalobu s ohľadom na všetky relevantné námietky tam uvedené a vo veci meritórne rozhodnúť. V novom rozhodnutí súd prvého stupňa rozhodne aj o trovách konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.).

**Poučenie:** Proti tomuto uzneseniu **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 27. januára 2011

**JUDr. Zuzana Ďurišová**, v. r.  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Mária Kráľová