



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. Zdenky Reisenauerovej v právnej veci žalobcu : **L.**, a.s., právne zastúpeného JUDr. R. D., advokátom so sídlom H. B., proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia postupu a rozhodnutia žalovaného č. II/256/15854/2004-1091, zo dňa 29.12.2004, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/65/05-17 zo dňa 07. júna 2006, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/65/05-17 zo dňa 07. júna 2006 **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**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. II/256/15854/2004-1091 zo dňa 29. decembra 2004, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava II č. 601/230/134049/04/Tak zo dňa 24. augusta 2004 o vyrubení rozdielu daní z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 1999 v sume 1.159.200,-Sk (opravené rozhodnutím č. 601/340/166406/04/Paty zo dňa 08. novembra 2004 a odvolanie žalobcu zamietol. Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že z obsahu spisov správnych orgánov zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, na základe ktorej bol vydaný dodatočný platobný výmer dňa 10.10.2002, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 1999 v sume 1.252.800,-Sk. Na základe žiadosti žalobcu o obnovu konania za zdaňovacie obdobie roku 1999, 2000, 2001 správca dane povolil obnovu

konania v rozsahu: „Preverenie oprávok k opravnej položke k hmotne nadobudnutému majetku na základe zmluvy o predaji časti podniku č. 1405/1996 z 29.04.1996 od Fondu národného majetku Slovenskej republiky“. Následne správca dane vydal rozhodnutie dňa 24. augusta 2004, ktorým zrušil dodatočný platobný výmer zo dňa 10.10.2002 a zároveň vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 1999 vo výške 1.159.200,-Sk. Pri úprave výšky oprávok k opravnej položke k hmotne nadobudnutému majetku na základe zmluvy o predaji časti podniku od Fondu národného majetku realizovaný v súlade s obnoveným konaním neboli zo strany žalobcu uplatnené námietky a tieto boli smerované k častiam rozhodnutia, ktoré boli nad rozsah povolený obnovou konania. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nevytýkal správnym rozhodnutiam ich nezákonnosť, keďže vôbec nepoukázal na konkrétne skutočnosti, z ktorých by vyvodzoval tvrdenie o porušení zákona, ktorým mal tiež konkretizovať a nepoukázal na žiadne ustanovenia právnych predpisov hmotného alebo procesného práva, ktoré by mali správne orgány porušiť. Súd vychádzajúc z dispozičnej a koncentračnej zásady uplatňujúcej sa v správnom súdnictve dospel k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nevykazujú žiadne vady, na ktoré by bol povinný prihliadnuť z úradnej povinnosti a keďže námietky žalobcu neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca prostredníctvom právneho zástupcu a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť na nové konanie z dôvodu, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. V doplnenom podaní zo dňa 18.08.2010 namietal procesné pochybenie a odôvodnil ho tým, že Daňový úrad Bratislava II listom zo dňa 18.10.2004 zamietol odvolanie žalobcu ako neprípustné v nadväznosti na ust. § 46 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení platnom v čase rozhodovania. Žalobca podaním zo dňa 26.10.2004 doplnil odvolanie a žalovaný rozhodnutím č. II/256/15854/2004-1091 zo dňa 29.12.2004 potvrdil rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu a to napriek zamietnutiu odvolania a napriek zamietnutiu odvolania o ňom konal. Žalobca napadol toto rozhodnutie žalobou a súd žalobu zamietol. Z obsahu spisu vyplýva, že žalovaný zamietol odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu prvostupňového daňového orgánu. Citoval ust. § 47 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení zákona č. 493/2001 Z.z. a uviedol, že z textu zákona v znení platnom v čase rozhodovania vyplýva, že zamietnutie odvolania je rozhodnutím, na ktoré sa v plnom rozsahu vzťahujú ustanovenia § 30 ods. 2 zákona o správe daní. Podľa novokoncipovaného ust. ods. 6 zavedeného novelou č. 506/2009 zamietnutie odvolania podľa ods. 5 sa písomne oznámi tomu, kto odvolanie podal. V takom prípade sa rozhodnutie nevydáva. V čase rozhodovania však takáto právna úprava neexistovala. V prípade, ak je odvolanie zamietnuté, nie je možné ďalej o odvolaní konať. Ak však druhostupňový daňový orgán vo veci konal a vydal rozhodnutie, procesne sa nevysporiadal s otázkou odvolania a preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné. Nesprávne teda rozhodol Krajský súd v Bratislave, keď žalobu zamietol bez toho, aby sa vysporiadal s rozhodnutím o zamietnutí odvolania a jeho rozhodnutie ako bolo vyššie uvedené vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Poukázal aj na analogické rozhodnutie č. 6 SžoKS 34/2006 týkajúce sa tých istých účastníkov.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Vo vyjadrení uviedol, že odvolaním napadnutý rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 07.08.2006 a žalobca v odvolaní uvádza námietky, ktoré neboli obsiahnuté v žalobných dôvodoch. Z obsahu žaloby vyplýva, že žalobca prezentoval svoj právny názor na zvýšenie základu dane o sumu 2.000.000,-Sk z dôvodu jej nezaúčtovania do výnosov. Ak krajský súd žalobu zamietol s odôvodnením, že žalobca nevytýkal správnym

rozhodnutiam ich nezákonnosť a vôbec nepoukázal na konkrétne skutočnosti, z ktorých by vyvodzoval tvrdenie o porušení zákona, ktorý mal tiež konkretizovať, ani na žiadne ustanovenia právnych predpisov hmotného alebo procesného práva, ktoré by mali správne orgány porušiť. Preto rozhodol správne. Najvyšší súd Slovenskej republiky („najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie mu predchádzajúce **v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní**, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s § 214 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a po tom, čo bolo oznámenie o vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcout.gov.sk, www.nsud.sk, rozsudok verejnej vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Žalobca v odvolacom konaní uviedol dôvody týkajúce sa procesného postupu správcu dane ako prvostupňového orgánu v odvolacom konaní, v súvislosti s aplikáciou ustanovení § 47 ods. 5 a ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

Najvyšší súd hodnotil ako podstatnú skutkovú okolnosť obsah listu správcu dane č. 601/340/149968/04/Múč zo dňa 18.10.2004, ktorým neúplné odvolanie podané (dňa 14.09.2004) advokátom JUDr. R. D. bez doloženia plnomocenstva zamietol ako neprípustné postupom podľa § 47 ods. 5 písm. a/, c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, v nadväznosti na ustanovenie § 46 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov ako podané osobou na to nepríslušnou.

Odvolanie bolo doplnené a doručené správcovi dane až dňa 26.10.2004, t.j. po uplynutí lehoty 15 dní ustanovenej v § 46 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov.

Skutkové okolnosti súdneho prieskumu zákonnosti aplikácie ustanovení zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov sú druhovo totožné s okolnosťami, ktoré preskúmaval najvyšší súd v rozsudku zo dňa 07.03.2007 sp.zn 6 SžoKS 34/2006 [L., a. s. Bratislava c/a Daňové riaditeľstvo SR]. Na tieto okolnosti poukazoval žalobca v odvolaní.

Najvyšší súd konštatuje, že rozsudky súdov v správnom súdnictve majú povahu prirodzených precedensov. Neriešia iba individuálny spor, ale právny názor má širší význam, pretože ide o výklad právnej normy k druhovým okolnostiam prípadu, pri ktorých nie je významné číslo napadnutého rozhodnutia ani konkrétny správca dane, ale výklad a aplikácia právnej normy na rovnaké skutkové okolnosti bez ohľadu na daňový subjekt. Senát 3S sa odklonil (tzv. „*overruling*“) od právneho názoru vysloveného v rozsudku 6 SžoKS 34/2006. *Overruling* právneho názoru iným senátom je prípustný vzhľadom na okolnosť, že podľa § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom od 01.05.2001 umožňuje tzv. „*dissenting*“ podľa ktorého „*člen senátu, ktorý nesúhlasí s rozhodnutím senátu alebo s jeho odôvodnením, má právo, aby sa jeho odlišné stanovisko pripojilo k rozhodnutiu. Odlišné stanovisko sudcu sa doručuje a uverejňuje rovnako ako ostatné časti rozhodnutia. V každom rozhodnutí senátu musí byť uvedený výsledok hlasovania, a to uvedením pomeru hlasov*“. Výkladom tohto ustanovenia arg. *minoris ad maius* možno dôjsť k záveru, že ak iný senát má na druhovo rovnakú vec odlišný názor, nejde o porušenie právneho poriadku. Uvedené ustanovenie

vychádza z nezávislosti sudcov ako jednotlivcov. Preto každé rozhodnutie je výsledkom hlasovania nezávislých sudcov.

Najvyšší súd zistil, že vo vzájomnom konflikte sú ustanovenie § 47 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2004 a ustanovenie § 47 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2004, vzťahujúce sa na dĺžku lehoty, v ktorej je možné odvolanie doplniť alebo pozmeniť.

Podľa § 47 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. odvolanie možno podať do pätnástich dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, ak nie je v tomto zákone ustanovené inak. Ak neobsahuje podané odvolanie zákonom predpísané náležitosti, vyzve správca dane odvolávajúceho sa na jeho doplnenie s poučením, v akom smere musí byť doplnené, a o následkoch nevyhovenia výzve a určí na to primeranú lehotu, najmenej pätnásť dní. Ak vyhovie odvolávajúci sa tejto výzve v plnom rozsahu, považuje sa odvolanie za včas a riadne podané. Ak nevyhovie odvolávajúci sa výzve, správca dane odvolacie konanie zastaví. Proti rozhodnutiu o zastavení konania je odvolanie prípustné.

Podľa § 47 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov odvolávajúci sa môže odvolanie doplniť alebo pozmeniť najneskôr do 15 dní odo dňa jeho podania.

Uvedený spor je vhodným príkladom na prejavy krízy legislatívy, keď právne normy sa dostávajú do formálne právneho rozporu, ktorý je možné odstrániť iba výkladom správneho súdu v rámci ktorého dochádza k potlačeniu a obmedzeniu dikcie právnej normy inou právnou normou, ktorá pôsobí systémovo. Systematickým výkladom najvyšší súd uprednostnil aplikáciu ust. § 47 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. oproti § 47 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Systematický výklad je založený na predpoklade, že právo je formálne a materiálne jednotný celok, v ktorom si jednotlivé právne normy neodporujú. V prípade zistenia formálneho rozporu aplikovateľných právnych noriem musí výkladom dôjsť k reštrikcii, k obmedzeniu jednej z nich tak, aby spolu plnili funkčne logický celok.

Senát 3S preto dospel k záveru, že ak ustanovenie odseku 5 dáva možnosť odvolávajúcemu sa na výzvu správcu dane vady odvolania odstrániť, tak je zrejmé, že lehota na odstránenie väd musí plynúť odo dňa doručenia výzvy daňovému subjektu. Ustanovenie odseku 6 je preto konzumované širším oprávnením daňového subjektu podľa odseku 5. Zachovanie materiálnej jednoty práva, aby si právne normy pri aplikácii neodporovali, umožní iba tento reštriktívny výklad.

Ustanovenie odseku 6 je vzhľadom na existenciu odseku 5 neaplikovateľné v prípadoch doplnenia neúplného odvolania daňovým subjektom (v zásade ho možno aplikovať iba na zmenu odvolania).

V danom prípade, žalobca ako daňový subjekt odstránil vady odvolania ešte pred vydaním výzvy správcu dane. Preto správca napadnutým rozhodnutím rozhodoval už na základe úplného odvolania. Procesný postup správcu dane bol navyše v prospech daňového subjektu.

List správcu dane dňa 18.10.2004, ktorým neúplné odvolanie podané (dňa 14.09.2004) advokátom JUDr. R. D. bez doloženia plnomocenstva zamietol ako neprípustné postupom podľa § 47 ods. 5 písm. a/, c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, v nadväznosti na ustanovenie § 46 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. nie

je možné hodnotiť ako rozhodnutie – individuálny správny akt. Neobsahuje podstatné náležitosti uvedené v ustanovení § 30 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. a predovšetkým jeho forma nezodpovedá rozhodnutiu. Preto v odvolacom daňovom konaní formálne nevznikla prekážka ukončenia daňového konania pred vydaním napadnutého rozhodnutia žalovaného č. II/256/15854/2004-1091, zo dňa 29.12.2004. List správcu dane možno čiastočne hodnotiť ako zmätočný, ale vzhľadom na okolnosti, bez právneho významu na možnosť správcu dane vydať napadnuté rozhodnutie. Žalobca vady odstránil pred výzvou správu dane.

Po preskúmaní napadnutého rozsudku dospel najvyšší súd k záveru, že je v súlade so zákonom a zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že v danom prípade bol rozhodnutím správcu dane určený rozsah povolenej obnovy konania, ktorou sa mohol pri obnove konania zaoberať, vzhľadom na to, že žiadosť bola oprávnená a podmienky pre obnovu konania splnené a v tejto časti aj žalobca ako daňový subjekt mal predkladať všetky návrhy a dôkazy a tiež aj skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v priznaní hlásenia vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ako to vyplýva z ust. § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní, pričom aj keď dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, je dôkazné bremeno na daňovníkovi.

Odvolačný súd k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne.

Vzhľadom na vyššie uvedené odvolací súd rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný náhradu trov konania nepriznal.

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

V Bratislave dňa 7. júla 2011

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

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková