



R O Z S U D O K
V M E N E S L O V E N S K E J R E P U B L I K Y

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **A., a. s.**, IČO: X., so sídlom R., zast.: *JUDr. M.*, advokátom so sídlom J., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 132, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 17. marca 2009 č. k. 21S 113/2008-54, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 17. marca 2009 č. k. 21S 113/2008-54 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e v z n i k l o .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Rozhodnutím č. I/228/12058-67863/2008/993168-r zo dňa 15.08.2008 (č. 1. 1 daňového spisu) žalovaný ako druhostupňový daňový orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Turčianske Teplice č. 667/230/4187/08/Sta zo dňa 07.05.2008,

ktorým bolo zastavené daňové konanie vo veci podnetu – žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 zo dňa 15.04.2008.

Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí meritórne sústredil na objasnenie základného právneho problému, tzn. či je možné daňovú pohľadávku na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 prihlásiť do reštrukturalizačného konania týkajúceho sa žalobcu. Podľa žalovaného, nakoľko reštrukturalizačné konanie začalo 25. mája 2007 a povolenie reštrukturalizácie žalobcu bolo publikované prostredníctvom Obchodného vestníku dňa 06. júna 2007 a splatnosť daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2007 vo výške 736.814,- Sk bola ku dňu 25. júna 2007, nie je možné s prihliadnutím na ust. § 95 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 95 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení platnom ku dňu splatnosti daňovej povinnosti (25. jún 2007) na účely konkurzného konania a vyrovnacieho konania sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, ktorej povinnosť zaplatenia vznikla na základe tohto zákona alebo osobitných zákonov. Za daňovú pohľadávku sa považuje aj daňová pohľadávka, ktorá nebola priznaná daňovým subjektom alebo vyrubená správcom dane. Pokuty, sankčné úroky a úroky (ďalej len "sankcia") sa považujú za daňovú pohľadávku len vtedy, ak mohli byť správcom dane vyrubené do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia vyrovnania.

Podľa § 95 ods. 3 písm. a) zák. č. 511/1992 Zb. v hore cit. znení na účely konkurzného konania a vyrovnacieho konania sa za daňové pohľadávky vzniknuté pred vyhlásením konkurzu alebo pred povolením vyrovnania považujú pri daniach daňové pohľadávky, pri ktorých daňová povinnosť podľa osobitných zákonov vznikla pred vyhlásením konkurzu alebo pred povolením vyrovnania, vrátane dane za zdaňovacie obdobie skončené dňom, ktorý predchádza dňu vyhlásenia konkurzu alebo povolenia vyrovnania.

Žalovaný ďalej v svojom rozhodnutí poukázal na ustanovenie § 78 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v zmysle ktorého daňová povinnosť v tomto prípade vznikla dňa 26. júna 2007, tzn. v rovnakom čase, ako je na podanie daňového priznania.

Podľa § 78 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Platiteľ registrovaný podľa § 5 a 6 nie je povinný podať daňové priznanie, ak mu nevznikla v zdaňovacom období daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie dane, s výnimkou platiteľa, ktorý je povinný platiť preddavok na daň podľa § 78a, a s výnimkou platiteľa, ktorý v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo podľa § 47 alebo dodal tovar podľa § 45.

S odvolaním sa na § 121 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a vyrovnaní žalovaný ďalej zdôraznil, že správca dane po povolení reštrukturalizácie (ku dňu 06. júla 2007) do 30 dní prihláškou prihlásil len tie pohľadávky, ktoré vznikli do povolenia reštrukturalizácie, tzn. do dňa 06.06.2007. Preto podľa žalovaného daňová pohľadávka za zdaňovacie obdobie máj 2007 nemohla byť prihlásená do reštrukturalizácie, lebo daňová povinnosť za toto obdobie vznikla až 25.06.2007.

Povolením reštrukturalizácie sa daňové konanie neprerušuje, v predmetnom prípade neuhradenú daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie máj 2007 vo výške 1.161.571,- Sk správca dane kompenzoval s nadmerným odpočtom za december 2007, ktorý bol deklarován vo výške 736.814,- Sk v zmysle § 63 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., o čom žalobcu aj informoval písomným oznámením č. 667/230/1987/08/Sta zo dňa 03.03.2008. Na základe uvedeného, tzn. že o veci bolo už rozhodnuté, v súvislosti so žiadosťou o vrátenie nadmerného odpočtu správca dane zastavil daňové konanie podľa § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb.

II.

Uvedené rozhodnutie žalovaného žalobca napadol žalobou z 08.09.2008 na Krajskom súde v Žiline.

Krajský súd ako súd prvého stupňa preskúmal rozhodnutie žalovaného a po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že žaloba je dôvodná pri aplikácii § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p.

Krajský súd v svojom odôvodnení s odvolaním sa na zistený skutkový stav uviedol, že bol postavený pred riešenie otázky, či konanie o reklamácií vedené podľa § 50

zák. č. 511/1992 Zb. a vydanie právoplatného rozhodnutia v tejto veci je prekážkou právoplatne skončenej veci.

Podľa krajského súdu reklamácia uplatnená navrhovateľom podľa § 50 zák. č. 511/1992 Zb. je riadnym opravným prostriedkom, ktorý je špecifickým inštitútom daňového konania a ktorý je možné uplatniť rovnako ako iné opravné prostriedky. Reklamácia predstavuje špecifický spôsob uplatnenia námietky, a to v prípade nesúhlasu s postupom správcu dane pri platení a evidencii dane. Reklamáciu môže uplatniť iba daňový dlžník a pre daný konkrétny príklad.

Krajský súd zaradil reklamáciu v daňovom konaní medzi procesné rozhodnutia, ktoré však nie sú zo súdneho prieskumu vyňaté, lebo nejde o vedenie konania v zmysle § 248 O.s.p.

Žalobcovi daňový preplatok vznikol, ale správca dane ho použil na kompenzáciu daňových nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty. Krajský súd je potom toho názoru, že pokiaľ žalobca požiadal samostatným podaním o vrátenie existujúceho nadmerného odpočtu, bol správca dane vo veci tohto návrhu konať a neboli splnené podmienky na zastavenie tohto konania v zmysle § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb.

Právoplatné skončenie konania o reklamáci, ktoré je upravené samostatne v ust. § 50 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. podľa krajského súdu samostatným konaním, v ktorom zákonodarca stanovuje osobitný okruh účastníkov, osobitný spôsob podávania opravných prostriedkov, či už reklamácie, odvolania, a v nich je odlišne upravený aj spôsob preskúmania, resp. možnosti (nemožnosti) preskúmania prvostupňového správneho rozhodnutia v rámci správneho konania druhostupňovým správnym orgánom. Nemožno ho preto stotožňovať s konaním o návrhu žalobcu na vrátenie daňového preplatku, ktoré je upravené osobitne v § 63 zák. č. 511/1992 Zb. V danom prípade bolo povinnosťou daňového orgánu sa s návrhom žalobcu o vrátenie daňového odpočtu dane z pridanej hodnoty vysporiadať a postupovať výlučne v súlade s § 63 cit. zákona.

Vzhľadom na uvedené mal krajský súd za to, že neboli splnené podmienky, aby daňový orgán zastavil konanie o tejto žiadosti.

Podľa § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. Ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté.

Podľa § 50 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. proti postupu správcu dane pri platení a evidencii dane môže daňový dlžník (§ 1a písm. g)) podať reklamáciu. Na podmienky a spôsoby vybavenia sa primerane vzťahujú odseky 2 a 3.

III.

Proti citovanému rozsudku krajského súdu podal včas žalovaný odvolanie z 24. apríla 2009 (č. 1. 65) s poukazom na to, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný sa v svojom odvolaní najmä zameral na objasnenie pojmov daňový preplatok a nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty, kde mal krajský súd podľa žalovaného pochybiť.

Súčasne žalovaný uviedol, že vzhľadom k tomu, že vo veci vrátenia nadmerného odpočtu bolo už rozhodnuté správcom dane vydaním rozhodnutia o reklamacii – obsahovo išlo o rovnakú podstatu ako v predmetnej žiadosti, postupoval správca dane správne, keď zastavil daňové konanie v danej veci podľa § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb.

Ďalej žalovaný zotrval na svojej argumentácii, že o kompenzácii nadmerného odpočtu s daňovým nedoplatkom žalobcu nebolo možné vydať rozhodnutie (ale len oznámenie v zmysle § 63 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., ktoré aj skutočne vydané bolo), nakoľko takýto procesný postup citovaný zákon neupravuje. V tejto súvislosti žalovaný upozornil na tú skutočnosť, že ani krajský súd v tejto súvislosti neuvádza konkrétny odsek ustanovenia § 63.

Záverom žalovaný navrhol, Najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok v časti výroku, týkajúceho sa napadnutého odvolacieho ako aj prvostupňového daňového orgánu tak, že žaloba sa zamieta.

Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 04.05.2009 zotrval na svojich pôvodných argumentoch.

Súčasne vyjadril súhlas s rozhodnutím odvolacieho súdu bez nariadenia pojednávania s tým, že rozsudok krajského súdu v celom rozsahu potvrdí a o trovách odvolacieho konania rozhodne tak, že ich neprizná žiadnej strane. .

IV.

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 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. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní.

Predovšetkým Najvyšší súd zdôrazňuje, že v predmetnej veci ide o prieskum rozhodnutia o zastavení daňového konania podľa § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb., ktoré má charakter procesného rozhodnutia (charakter ustanovenia aplikovaného v žiadosti, ako aj to, čo žalobca jeho podaním sledoval) a ktoré, ako správne krajský súd judikoval, nie je zo súdneho prieskumu vylúčené.

Správca dane svoje zastavujúce rozhodnutie odôvodnil najmä formuláciou, že „reklamácia daňového subjektu zo dňa 7.3.2008 a podnet na začatie konania zo dňa 15.4.2008 sú obsahovo totožné, pričom o reklamácií daňového subjektu bolo právoplatne rozhodnuté rozhodnutím č. 667/230/2829/08/Sta zo dňa 28.3.2008, doručené daňovému subjektu dňa 7.4.2008, konanie vo veci podnetu na začatie konania – žiadosť o vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 zo dňa 15.4.2008 zastavuje“.

V danej veci je nepochybné, že zo strany žalobcu boli podané dva odlišné procesné návrhy.

Prvým procesným návrhom je reklamácia žalobcu zo dňa 07.03.2008 (č. 1. 5 daňového spisu) upozorňujúca na to, že správca dane si svoju pohľadávku vyplývajúcu z daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v reštrukturalizačnom konaní neuplatnil, a o tejto reklamácií správca dane rozhodol negatívnym rozhodnutím č. 667/230/2829/08/Sta zo dňa 28.03.2008 podľa § 50 ods. 3 a 4 zák. č. 511/1992 Zb., tzn. že reklamácií nevyhovel.

Druhým procesným návrhom je podnet žalobcu z 15.04.2008 (č. 1. 9 daňového spisu) podľa § 20 zákona č. 511/1992 Zb. na začatie konania – žiadosť o vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. V podaní žalobca uvádza, že nesúhlasí s doterajším postupom správcu dane a žiada vrátiť nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 v celej výške. Svoje podanie odôvodňuje skutočnosťou, že daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie máj 2007 si mal správca dane uplatniť ako daňovú pohľadávku v reštrukturalizácii. O tomto druhom návrhu správca dane rozhodol napadnutým rozhodnutím č. 667/230/4187/08/Sta zo dňa 07.05.2008.

Podľa § 20 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. je konanie začaté dňom, keď sa podanie daňového subjektu doručilo orgánu príslušnému konať vo veci, alebo dňom, keď daňový subjekt na výzvu tohto príslušného orgánu doručil doplnené podanie. Ak sa konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, konanie sa začína dňom, keď tento orgán vykonal voči daňovému subjektu alebo inej osobe, voči ktorej je podľa tohto zákona oprávnený konať, prvý úkon v konaní.

Podľa § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. platí, že ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté.

Prekážka veci raz rozhodnutej (*res iudicata*) je iba vtedy prekážkou brániacou v priebehu iného konania, ak ide o vec totožnú nielen v účastníkoch ale aj v predmete veci, tzn. v ich požiadavke a v právnom základe tejto požiadavky.

Ako už krajský súd naznačil, a Najvyšší súd tento záver potvrdzuje, predmet, tzn. vec prejednávaná v daňovom konaní bola žiadosť žalobcu smerujúca k vráteniu nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Správca dane sa nemal odvolávať na hore uvedené konanie o reklamácií žalobcu, lebo predmet prvého konania (reklamácia) a druhého konania (žiadosť o nové konanie vo veci vrátenia nadmerného odpočtu) nie sú totožné, a preto tu ani nemohla byť podmienka *res iudicata* obsiahnutá v § 25 ods. 1 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. aplikovaná.

Naopak, v danej veci bolo povinnosťou správcu dane v zmysle zásad daňového konania (najmä zásada legality daňového konania § 2 ods. 1 začiatok vety prvej zák. č. 511/1992 Zb.) zabezpečiť zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu. Pod pojmom zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu zákonodarca rozumel na prvom mieste právo na spravodlivé daňové konanie zavŕšené zákonným, najmä meritórnym rozhodnutím. K tomu však v prejednáwanej veci nedošlo.

Navyše, správca dane a následne aj žalovaný sa v procesnom rozhodnutí o zastavení daňového konania zamerali na zdôvodňovanie nie zastavovacích dôvodov, ale dôvodov očakávaných v meritórnom rozhodnutí. Správne preto krajský súd poukázal na to, že išlo o dve samostatné konania, tzn. že nešlo o totožné konania, a to najmä s prihliadnutím na osobitnú zákonnú úpravu v zák. č. 511/1992 Zb., osobitný okruh účastníkov konania, osobitný spôsob podávania opravných prostriedkov, odlišne upravený spôsob preskúmania a iné odlišnosti.

Najvyšší súd sa nestotožňuje s námietkou žalovaného, že aj krajský súd sa vyslovil „že daňovému subjektu – navrhovateľovi daňový preplatok vznikol,...“ a preto je nutné sa v odvolacom konaní zaoberať touto otázkou. Úlohou súdov vykonávajúcich prieskum rozhodnutí správnych orgánov je preskúmvanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí ako aj postupu, ktorý ich prijatiu predchádzal. Z tohto rámca sa krajský súd neodchýlil a preto Najvyšší súd nezistil žiadne vady, ktoré by mohli spochybňovať rozsudok krajského súdu.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť rozhodnúť o návrhoch daňových subjektov vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

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

Preto bude ďalšou úlohou žalovaného v konaní rozhodnúť o argumentoch žalobcu.

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. Právny zástupca v svojom vyjadrení zo dňa 04.05.2009 k odvolaniu požiadal, aby náhradu trov konania nepriznal žiadnej strane. Preto Najvyšší súd úspešnému žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 13. apríla 2010

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová