



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **JUDr. Ing. K. M.**, bytom S., zastúpený: *JUDr. I. R.*, advokátka so sídlom Š., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/7747-67257/2007/991545-r z 31. augusta 2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/140/2007-79 z 8. októbra 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/140/2007-79 z 8. októbra 2009, **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 podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku, ktorým podľa § 50 ods.3 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave

územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 511/1992 Zb.“) nevyhovel námietke žalobcu ako daňového subjektu z 3. júla 2007, doplnenej dňa 30. júla 2007, proti postupu zamestnanca správcu dane JUDr. O. V. v daňovom konaní.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že medzi účastníkmi je nesporné, že nadmerný odpočet a preplatky boli správcom dane žalobcovi vrátené po zrušení dodatočných platobných výmerov odvolacím orgánom, a to v takom rozsahu, ako to žalobca žiadal v dodatočných daňových priznaniach. Daňové konanie bolo skončené vrátením preplatkov daní a podľa názoru súdu, podanie žiadosti o vydanie rozhodnutia o priznaní práva v tomto štádiu, nebolo spôsobilé začať daňové konanie, pretože by nešlo o rozhodovanie o právach a povinnostiach žalobcu. Žalobca preto nemohol podať námietku proti postupu zamestnanca správcu dane, ktorý mu písomne oznámil, že o vrátení preplatku, resp. nadmerného odpočtu sa písomné rozhodnutie nevydáva, pretože daňové konanie sa neuskutočnilo, a preto podanie námietky nebolo podľa § 50 ods.1 zák.č. 511/1992 Zb. možné. Z uvedených dôvodov žalovaný nepochybil, keď napadnutým rozhodnutím žalobcovej námietke proti postupu zamestnanca dane nevyhovel. Krajský súd preto dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom a žalobu zamietol.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie, a to v zmysle ust. § 205 ods.2 písm. f/ O.s.p., pretože súd prvého stupňa vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj z dôvodu podľa ust. § 205 ods.2 písm. d/ O.s.p., pretože na základe vykonaných dôkazov súd prvého stupňa dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalobca v rámci odvolania uviedol, že predovšetkým z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je jasné, či krajský súd uzavrel, že správca dane vrátil žalobcovi preplatok alebo nadmerný odpočet. Zdôraznil, že považuje za neprípustné, aby súd ustálil skutkový stav tak, že „...správca dane vrátil za jednotlivé zdaňovacie obdobie január – jún 1999 vzniknutý preplatok alebo uplatnený nadmerný odpočet v plnej výške na základe zrušeného dodatočného platobného výmeru odvolacím orgánom.“ V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu a režim vrátenia preplatkov na dani, sa riadia odlišnými právnymi úpravami, a súdu teda nemôže „byť jedno“ čo správca dane žalobcovi v skutočnosti vrátil. Uviedol tiež, že s touto otázkou sa už vysporiadal Najvyšší súd SR v uznesení sp. zn. 3SžoKS/65/2006 zo 6. decembra 2007, keď ustálil, že žalobca svojou žiadosťou z 20. marca 2001 žiadal vrátenie preplatku dane. Poukázal na

ustanovenie § 63 ods.4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31. decembra 2004, z ktorého vyplýva, že správca dane vráti preplatok do jedného mesiaca od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, a ak sa žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v celom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného je zrejmé, že žalobcovi nebol preplatok na dani vrátený do jedného mesiaca po podaní žiadosti o jeho vrátenie. Naopak správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu týkajúcu sa dane z pridanej hodnoty, za ktoré obdobie žiadal žalobca vrátiť preplatok na dani. Žalobca zdôraznil, že ustanovenie § 63 ods.4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31. decembra 2004 neumožňovalo predĺžiť lehotu na vrátenie preplatku začatím daňovej kontroly, pričom pre takýto záver neexistuje opora v žiadnom ustanovení zák.č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31. decembra 2004. Správca dane bol preto povinný vrátiť preplatok bez vydania rozhodnutia, v lehote jedného mesiaca alebo vydať rozhodnutie, ktorým rozhodol o nevrátení preplatku. Ako je však zrejmé z administratívneho spisu, správca dane žiadnym z týchto spôsobov nepostupoval. Uviedol, že argumentáciu súdu, prevzatú od žalovaného, že správca dane vrátil preplatok na dani na základe zrušeného dodatočného platobného výmeru, nemožno akceptovať a je nesprávnym právnym posúdením veci. Dodatočný platobný výmer z 23. septembra 2003 vydaný správcom dane nebol totiž právnym dôvodom vzniku nároku žalobcu na vrátenie preplatku, ale týmto právnym dôvodom bola žiadosť o vrátenie preplatku, ktorú podal žalobca dňa 20. marca 2001. Nezákonné rozhodnutie správcu dane z 23. septembra 2003 nemôže byť právnym dôvodom na vrátenie preplatku na dani žalobcovi, a ani zrušenie tohto nezákonného rozhodnutia takýto účinok nevyvoláva. So zreteľom na uvedené a s prihliadnutím na zásadu vyjadrenú v článku 2 ods.2 Ústavy SR, podľa ktorej štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v rozsahu a spôsobom stanoveným zákonom, je potom zrejmé, že konanie začaté dňom 20. marca 2001, teda podaním žiadosti o vrátenie preplatku nebolo doposiaľ skončené, pretože správca dane doposiaľ nerozhodol o žiadosti žalobcu. Podľa názoru žalobcu skutočnosť, že prostriedky v žiadanej výške ako preplatok mu vrátené boli, nezbavuje správcu dane povinnosti rozhodnúť o právach žalobcu rozhodnutím, pretože tejto povinnosti by sa zbavil, len v prípade, že by v súlade s ust. § 63 ods.4 zák.č. 511/1992 Zb. vrátil žalobcovi preplatok v lehote jedného mesiaca odo dňa podania žiadosti. So zreteľom na uvedené, je potom celé právne a skutkové posúdenie veci súdom I. stupňa, vychádzajúce z iného právneho a skutkového posúdenia otázky povinnosti správcu dane vydať rozhodnutie o vrátení preplatku, nesprávne. Z uvedených dôvodov navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobe vyhovel. Zároveň žiadal, aby mu boli priznané trovy

konania pred súdom I. stupňa vo výške 188,38 € - pozostávajúce z trov právneho zastúpenia vo výške 122,38 € (písomne špecifikované v rámci podania z 30. júla 2009) a zo zaplateného súdneho poplatku vo výške 66 € - a trovy odvolacieho konania vo výške 71,92 €, ktorých výška bola v rámci odvolania riadne špecifikovaná.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Zároveň uviedol, že námietky uvedené v odvolaní sú totožné s tými, ktoré žalobca uviedol v žalobe. Predmetom súdneho preskúmania bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým nevyhovel námietke žalobcu podanej podľa § 50 zák.č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého daňový subjekt môže podať námietku v prípadoch ustanovených týmto zákonom a proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní. Zdôraznil, že námietka ako riadny opravný prostriedok slúži na preskúmanie postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní a na dosiahnutie nápravy v prípade, že orgán príslušný na rozhodovanie o námietke posúdi dôvody uvedené v námietke ako opodstatnené. Z uvedeného vyplýva, že námietku možno podať len v prípadoch ustanovených zákonom o správe daní a proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní. Keďže nadmerný odpočet, resp. preplatok dane, ktoré boli predmetom podania žalobcu o prijatie opatrení proti nečinnosti, boli vrátené a žiadne konanie už neprebiehало a žiadosť o vydanie rozhodnutia v rámci opatrení proti nečinnosti nemala spôsobilosť začať daňové konanie, žalovaný podanú námietku proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní neakceptoval a námietke nevyhovel.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods.2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach žaloby a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. októbra 2010 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia /§ 250i ods.1 O.s.p./.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým ako odvolací orgán vydal rozhodnutie uvedené v záhlaví tohto rozsudku, ktorým podľa § 50 ods.3 zák.č. 511/1992 Zb. nevyhovelo námietke žalobcu ako daňového subjektu z 3. júla 2007, doplnenej dňa 30. júla 2007, proti postupu zamestnanca správcu dane JUDr. O. V. v daňovom konaní.

Odvolací súd po oboznámení sa s predloženým kompletným spisovým materiálom krajského súdu, vrátane administratívneho spisu žalovaného zistil, že odvolanie žalobcu má podklad v nespokojnosti žalobcu so stavom, ktorý nastal dňa **19. februára 2004** po vrátení vyrubeneho rozdielu na dani za zdaňovacie obdobie január - júl 1999 a bol vyvolaný oznámením Daňového úradu Košice I č. 695/231/30212/2007-Bač z **10. apríla 2007**, ktorým správca dane oznámil žalobcovi ako daňovému subjektu, že mu nebol povinný vydať rozhodnutie o vrátení daňového preplatku za zdaňovacie obdobie január - júl 1999, podľa § 63 ods.4 zák.č. 511/1992 Zb., ani rozhodnutie o vrátení nadmerného odpočtu podľa § 23 v nadväznosti na § 55d ods.5 zák.č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 289/1995 Z. z.“).

Z podkladov súdneho spisu, vrátane administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu, odvolací súd zistil, že žalobca najskôr prípisom z **10. mája 2007** adresoval žalovanému správnenému orgánu podnet označený ako „Nečinnosť správcu dane – žiadosť o vydanie rozhodnutia v rámci opatrení proti nečinnosti podľa § 30a ods.5 zák.č. 511/1992 Zb., pričom v tomto podaní žiadal žalovaného ako nadriadený orgán správcovi dane, aby zjednal nápravu vo veci vydania rozhodnutia o priznanom práve daňového subjektu (vrátení preplatku dane) v daňovom konaní začatom dňa **20. marca 2001** (podané dodatočné daňové priznanie žalobcom za uvedené zdaňovacie obdobie) tým, že prikáže správcovi dane rozhodnúť v začatom konaní alebo sám vo veci rozhodne aťahovaním.

Žalovaný správny orgán na uvedený prípis žalobcu reagoval oznámením č. I/223/7747/45347/2007 zo **7. júna 2007**, ktorým mu oznámil, že postup Daňového úradu Košice I pri vybavovaní jeho podania z 10. mája 2007 je v súlade so zákonom a nie sú dôvody na postup podľa § 30a ods.5 zák.č. 511/1992 Zb.

Následne žalobca prípisom z **29. júna 2007** vzniesol námietku proti nesprávnemu a nezákonnému postupu zamestnanca správcu dane - Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pracovisko Košice, JUDr. O. V., ktorý pri vybavovaní podania v začatom daňovom konaní o nečinnosti správcu dane postupoval nesprávne, v rozpore so zákonom a skutkovým stavom, o čom svedčí písomná odpoveď č.j. I/223/7747/45347/2007 zo 7. júna 2007.

Dôvody nesprávneho postupu menovaného pracovníka spočívali podľa žalobcu najmä v nerešpektovaní § 63 zák.č. 511/1992 Zb., v nevydaní rozhodnutia podľa § 63 ods.7 cit. zákona, čo žalobca podrobne opísal vo svojom dodatočnom podaní z 27. júla 2007.

O uvedenej námietke žalovaný správny orgán rozhodol napadnutým rozhodnutím 31. augusta 2007, a to negatívne.

Podstatnou námietkou žalobcu bola nespokojnosť s tým, že **preplatok na dani** mu **bol** síce správcom dane **vrátený**, avšak **bez toho, aby o tom bolo vydané rozhodnutie**.

Na tomto mieste odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť, že predmet prieskumu v správnom súdnictve v zmysle ustanovenia § 244 O.s.p. predstavuje žalobcom napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jemu predchádzajúci postup. V posudzovanej veci žalobca smeroval svoju odvoláciu námietku k situácii, ktorá nastala po 19. februári 2004 (vrátenie preplatku) a ktorá nebola pokrytá napadnutým rozhodnutím z 31. augusta 2007. Pokiaľ žalobca nebol spokojný so situáciou, ktorá nastala po vrátení dane správcom mal zvoliť iný mechanizmus súdnej ochrany, ktorý mu správne súdnictvo za účelom splnenia záväzku vyplývajúceho z čl. 46 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky prostredníctvom piatej časti Občianskeho súdneho poriadku poskytuje. Podanie predmetnej žaloby podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. proti rozhodnutiu správcu dane o podanej námietke v zmysle § 50 zák.č. 511/1992 Zb. však takúto situáciu nemôže žalobcovi pomôcť vyriešiť.

Podľa § 50 ods.1 zák.č. 511/1992 Zb. platného v čase podania námietky (t.j. 29. júna 2007) môže daňový subjekt uplatniť námietku v prípadoch ustanovených týmto zákonom a proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní.

Podľa § 50 ods.2 zák.č. 511/1992 Zb. v horeuvedenom znení námietku musí podať daňový subjekt písomne alebo ústne do zápisnice do ôsmich dní odo dňa, keď sa o namietaných skutočnostiach dozvedel. Podaná námietka nemá odkladný účinok, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 50 ods.3 zák.č. 511/1992 Zb. v horeuvedenom znení správca dane posúdi námietky, rozhodne o nich a toto rozhodnutie musí obsahovať odôvodnenie. Ak námietka smeruje proti postupu vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o námietke orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Proti rozhodnutiu sa nemožno odvolať.

Na základe uvedeného odvolací súd musí konštatovať, že námietka v daňovom konaní plní predovšetkým funkciu osobitnej sťažnosti, v tomto prípade špeciálne zameranej na vyjadrenie nespokojnosti s postupom konkrétne označeného zamestnanca správcu dane, tzn. že môže smerovať len voči takým vadám v daňovom konaní, ktoré majú priamu spojitosť so správaním tejto konkrétnej osoby a očakávaným výsledkom je alebo náprava v jej správaní nadriadeným orgánom alebo výmena osoby na tomto poste. Typickým príkladom môže byť otázka dôstojnosti alebo odbornosti vedenia daňového konania takouto osobou. Uvedený charakter a poslanie námietky potvrdzuje ustanovenie § 50 ods.3 zák.č. 511/1992 Zb., odnímajúce osobe podávajúcej námietku právo na odvolanie. Na nespokojnosť s tým, že takýto zamestnanec správcu dane nevydal rozhodnutie, ktoré žalobca ako daňový subjekt od správcu dane požadoval, sa však toto ustanovenie nemôže využiť, lebo nevydanie rozhodnutia nie je spojené s činnosťou konkrétneho zamestnanca, ale je v pôsobnosti správcu dane ako takého.

Senát odvolacieho súdu v plnom rozsahu prisvedčil žalovanému v tom, že námietku možno podať len v prípadoch ustanovených zákonom o správe daní a proti postupu zamestnanca správcu dane *v daňovom konaní*. Keďže nadmerný odpočet, resp. preplatok

dane, ktoré boli predmetom podania žalobcu o prijatie opatrení proti nečinnosti, boli žalobcovi vrátené a žiadne konanie už neprebiehalo, žiadosť o vydanie rozhodnutia v rámci opatrení proti nečinnosti nemala spôsobilosť začať daňové konanie. Žalovaný, preto aj podľa názoru odvolacieho súdu, nemohol uvedenú námietku žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní akceptovať a námietke vyhovieť.

Ohľadne ďalších námietok odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že predmet súdneho prieskumu v správnom súdnictve je vymedzený výrokom napadnutého rozhodnutia. Vzhľadom na túto skutočnosť ďalšie námietky vznesené žalobcom v rámci odvolania nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, s ktorými sa odvolací súd v zmysle § 219 ods.2 O.s.p. stotožnil.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods.1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods.1 O.s.p. a § 142 ods.1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.

V Bratislave 20. októbra 2010

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :
Dagmar Bartalská