

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/83/2015
Identifikačné číslo spisu: 6015200934
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200934.2

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: ATGL, s.r.o., so sídlom Banícka 703/16, Veľký Krtíš, zastúpený: JUDr. Ing. Norbert Káša, advokát, so sídlom Námestie republiky 283/4, Lučenec, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100301/1/204553/2015/5002 zo dňa 26. mája 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č .k. 23S/118/2015-39 zo dňa 07. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/118/2015-39 zo dňa 07. októbra 2015 zrušuje a konanie zastavuje.

Účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia (oznámenia) žalovaného zo dňa 26.05.2015, ktorým žalovaný žalobcovi podľa § 77 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) oznámil, že po preskúmaní rozhodnutia Daňového úradu v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9613401/5/4665813/2013/Mau zo dňa 16.10.2013 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti mimo odvolacieho konania zistil, že uvedené rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Zároveň krajský súd náhradu trov konania žalobcovi nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa piatej časti OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 OSP). Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb, alebo ktorými môžu byť práva,

právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté (§ 244 ods. 3 OSP). V správnom súdnictve sa nepreskúmajú postupy správnych orgánov, ktorými neboli priamo dotknuté práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby.

Dôvodil, že oznámením napadnutým žalobou neboli priamo dotknuté práva alebo právom chránené záujmy žalobcu, preto toto oznámenie je vylúčené z preskúmavacej činnosti súdu. Okrem toho žalobca v žalobe nekonkretizuje, ktoré ustanovenia právnych noriem mali byť porušené a nekonkretizuje ani práva, ktoré mali byť porušené. Súd preskúmava zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe. Súd nie je povinný nahrádzať žalobcu a za žalobcu vyhľadávať, ktoré právne normy boli porušené a ktoré práva žalobcu boli porušené. Z ustanovenia § 77 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že rozhodnutie, ktoré je právoplatné, okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve, „môže“ z vlastného alebo iného podnetu preskúmať II. st. orgán. Z citovaného ustanovenia zákona vyplýva len „možnosť“ a nie „povinnosť“ preskúmať rozhodnutie mimo odvolacieho konania. Z toho vyplýva, že účastník konania nemá právny nárok na preskúmanie právoplatného rozhodnutia, účastník môže podať len podnet na preskúmanie rozhodnutia. Ak správny orgán nehodlá podnetu účastníka konania vyhovieť, oznámi mu to neformálnym oznámením a nie formou rozhodnutia. Vyplýva to z § 77 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého ak orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia zistí, že vydané rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, zašle o tejto skutočnosti tomu, kto podal podnet na preskúmanie rozhodnutia, písomné oznámenie. V takom prípade sa rozhodnutie nevydáva. Z citovaného ustanovenia teda vyplýva, že oznámenie nemusí mať náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 daňového poriadku. Je pravdou, že podľa ustálenej judikatúry môžu byť predmetom preskúmavania súdom aj rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktoré nemajú formálne náležitosti, ak sa dotýkajú alebo ak sa môžu dotýkať práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb. V danom prípade však oznámenie o nepreskúmaní rozhodnutia mimo odvolacieho konania sa nedotýka práv alebo právom chránených záujmov žalobcu, nemá teda ani charakter rozhodnutia a aj preto nemôže tu byť dôvod na zrušenie tohto oznámenia (podľa žalobcu rozhodnutia).

Ďalej krajský súd uviedol, že samotnou žalobou žalobcu sa napáda oznámenie žalovaného zo dňa 26.05.2015, ale na druhej strane sa vytýkajú nedostatky rozhodnutia o prerušení konania zo dňa 16.10.2013. K rozhodnutiu o prerušení konania zo dňa 16.10.2013 krajský súd poznamenal, že sa jednalo o procesné rozhodnutie, ktoré v zmysle § 248 písm. a/ OSP je vylúčené z preskúmavacej činnosti súdu. Je potrebné rozlišovať medzi daňovou kontrolou a daňovým konaním. Daňová kontrola je svojou povahou kontrolným, preverovacím a zisťovacím procesom, nie procesom rozhodovacím. Pod pojmom daňové konanie sa rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu. Výsledkom daňového konania je rozhodnutie. Rozhodnutím sa daňovému subjektu ukladajú povinnosti, alebo sa mu priznávajú práva. V danom prípade došlo k prerušeniu konania v štádiu daňovej kontroly a nie v štádiu daňového konania, keď sa rozhoduje o povinnostiach a právach daňového subjektu.

Pokiaľ žalobca v žalobe vytýka rozhodnutiu o prerušení konania zo dňa 16.10.2013 výrok rozhodnutia, v ktorom správca dane uviedol § 61 ods. 1 daňového poriadku, k tomu krajský súd uviedol, že i napriek tomu, že správca dane uviedol v rozhodnutí len § 61 ods. 1 daňového poriadku a neuviedol ako dôvod prerušenia konania § 61 ods. 1 písm. b/ citovaného zákona, z výroku tohto rozhodnutia je zrejmé, že u daňového subjektu - žalobcu došlo k prerušeniu kontroly z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, a to preverenia dodania tovaru do členských štátov EÚ zaslanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane takto bližšie skutkovo vymedzil dôvod prerušenia kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší

súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie. Namietal, že žalovaný si nespĺnil povinnosť pokiaľ ide o predloženie kompletného spisového materiálu (§ 250d ods. 1 OSP), a preto mal krajský súd bez ďalšieho napadnuté rozhodnutie zrušiť pre nepreskúmateľnosť.

Ďalej rozporoval tvrdenie krajského súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku o tom, že k preskúmaniu rozhodnutia Daňového úradu v Banskej Bystrici nedošlo, a teda sa v danom prípade nejedná o rozhodnutie žalovaného, ktoré sa dotýka práv alebo právom chránených záujmov žalobcu.

Mal za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je procesným rozhodnutím, ale rozhodnutím vo veci samej, a to vo veci preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Krajský súd preto podľa žalobcu dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu. Poukázal na to, že krajský súd sám konštatoval, že správca dane neuviedol presné zákonné ustanovenie, podľa ktorého bola daňová kontrola prerušená. V tejto súvislosti žalobca dôvodil zákonnými ustanoveniami § 61 ods. 1 daňového poriadku týkajúcimi sa dôvodov na prerušenie daňového konania. Podľa jeho názoru je zrejmé, že v rozhodnutí správcu dane č. 9613401/5/4665813/2013/Mau zo dňa 16.10.2013 o prerušení kontroly došlo k nezákonnej kombinácii viacerých dôvodov na prerušenie konania, pričom tento nezákonný postup bol odobrený napadnutým rozhodnutím žalovaného - oznámenie č. 1100301/1/204553/2015/5002 zo dňa 26.05.2015, ako aj napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/118/2015-39 zo dňa 07.10.2015.

Poukázal na konštatovanie krajského súdu o tom, že napadnutým rozhodnutím žalovaného neboli priamo dotknuté práva alebo právom chránené záujmy žalobcu a okrem toho žalobca v žalobe nekonkretizoval, ktoré ustanovenia právnych noriem mali byť porušené a nekonkretizoval ani práva, ktoré mali byť porušené. K uvedenému žalobca uviedol, že v súlade so zásadou Iura novit curia nepovažoval za potrebné uviesť, v ktorých všetkých konkrétnych ustanoveniach právnych predpisov sú zakotvené práva, ktoré boli porušené.

Na záver žalobca namietal, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku vôbec nevysporiadal s jeho námietkou o porušení zásady materiálnej rovnosti. Podľa jeho názoru krajský súd vec nesprávne právne posúdil s tým, že nepoužil správne ustanovenia právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav, dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a konanie zastaviť.

Z predloženého administratívneho spisu vyplynulo, že dňa 17.01.2013 začal správca dane u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v zmysle § 46 ods. 2 daňového poriadku. Dňa 16.10.2013 vydal správca dane rozhodnutie o prerušení kontroly č. 9613401/5/4665813/2013/Mau. V súvislosti s týmto rozhodnutím podal žalobca dňa 06.03.2015 (doručený dňa 10.03.2015) podnet na jeho preskúmanie mimo odvolacieho konania. Podnet žalobcu bol

vybavený oznámením žalovaného č. 1100301/1/204553/2015/5002 zo dňa 26.05.2015.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť (§ 244 ods. 3 OSP).

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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť (§ 247 ods. 2 OSP).

Podľa § 74 ods. 1,2 zák. č.563/2009 Z. z. daňového poriadku, odvolacím orgánom je druhostupňový orgán. Ak rozhodnutie vydalo ministerstvo, odvolacím orgánom je minister, ktorý rozhoduje na základe odporúčania ním určenej osobitnej komisie. Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 77 ods. 1 daňového poriadku rozhodnutie, ktoré je právoplatné, okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve, môže z vlastného alebo iného podnetu preskúmať druhostupňový orgán; ak ide o rozhodnutie ministerstva, minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie. Rozhodnutie ministra nemožno preskúmať. Podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo. Rovnako podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať správca dane, ktorý rozhodnutie vydal a o ktorom rozhodol druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo.

Podľa § 77 ods. 4 daňového poriadku ak orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia zistí, že vydané rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, zašle o tejto skutočnosti tomu, kto podal podnet na preskúmanie rozhodnutia, písomné oznámenie. V takom prípade sa rozhodnutie nevydáva.

V prejednávanom prípade sa žalobca domáhal súdneho prieskumu oznámenia č. 1100301/1/204553/2015/5002 zo dňa 26.05.2015. Uvedeným oznámením správny orgán (žalovaný) dal účastníkovi konania (žalobcovi) na základe jeho podnetu na vedomie, že rozhodnutie správcu dane nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazujúc aj na dôvody uvedené v rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/75/2015 zo dňa 22.06.2017 dospol k záveru, že oznámenie vydané v zmysle § 77 ods. 4 daňového poriadku nespĺňa formálne a ani vecné náležitosti rozhodnutia správneho orgánu, čo priamo vyplýva z poslednej vety uvedeného ustanovenia.

V konaní bolo potrebné v prvom rade vyriešiť otázku, či uvedené oznámenie podlieha súdnemu prieskumu podľa ustanovení piatej časti OSP z toho pohľadu, či napadnuté oznámenie má za následok vznik, zmenu alebo zánik právneho vzťahu, resp. či ním nemohli byť práva a právom chránené záujmy alebo povinnosti žalobcu priamo dotknuté.

Najvyšší súd v tomto smere uvádza, že rozsah preskúmvacej činnosti súdov je daný tzv. generálnou klauzulou, v zmysle ktorej preskúmaniu súdom v správnom súdnictve podliehajú v zásade všetky rozhodnutia orgánov štátnej správy, ktorými sa rozhodlo o právach, či povinnostiach fyzických alebo právnických osôb. Ustanovenie § 248 OSP taxatívne vymenúva výnimky - teda rozhodnutia súdnemu prieskumu nepodliehajúce. S princípom uvedenej generálnej klauzuly sa spája aj tzv. negatívna enumerácia, v zmysle ktorej musí byť vylúčenie správneho rozhodnutia zo súdneho prieskumu výslovné a môže k nemu dôjsť len osobitným zákonom. Odvolací súd poukazuje na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej môžu byť predmetom preskúmania súdom i také rozhodnutia orgánov verejnej správy, ktoré nemajú formálne náležitosti, pokiaľ menia, rušia alebo ktorými môžu byť priamo dotknuté práva určitého subjektu. Z uvedeného teda vyplýva, že (pokiaľ rozhodnutie nie je vylúčené z prieskumu výslovné) pre posúdenie, či určitý akt podlieha prieskumu, je dôležitá otázka, aké sú jeho dôsledky a aký dopad majú na právnu sféru dotknutého subjektu.

Vzhľadom k uvedenému najvyšší súd konštatuje, že žalobou označené oznámenie žalovaného nepodlieha súdnemu prieskumu, pretože správny orgán v ňom nevyslovil žiaden záver či názor, ktorým by mohol zasiahnuť do právnej sféry účastníka konania. Uvedené oznámenie nemožno označiť ako právnoaplikačný akt správneho orgánu (v zmysle § 3 ods. 3 správneho poriadku), pretože ním v žiadnom prípade nedošlo k vzniku, zmene alebo zániku práv alebo povinností účastníka konania, ani ním nemohli byť práva účastníka konania, či jeho právom chránené záujmy alebo povinnosti priamo dotknuté, a to z toho dôvodu, že označené oznámenie nemožno považovať za individuálny správny akt s konštitutívnymi účinkami.

Preskúmanie daňových rozhodnutí podľa § 77 daňového poriadku je procesným prostriedkom dozoru, prejavom právomoci druhostupňového správneho orgánu uskutočňovať kontrolu nad činnosťou podriadených správnych orgánov. Ide o mimoriadny spôsob preskúmania právoplatných rozhodnutí správnych orgánov, na ktoré nemá účastník konania zo zákona právny nárok (nie je to totiž mimoriadny opravný prostriedok). Uplatňuje sa za zákonom stanovených podmienok, z úradnej povinnosti, ak okolnosti prípadu nasvedčujú, že vydané rozhodnutie je nezákonné. Je potrebné si uvedomiť, že vybavenie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania podľa § 77 ods. 4 daňového poriadku nepodlieha právnenému režimu § 74 daňového poriadku. Rozhodnutie sa v takom prípade nevydáva. Ak správny orgán oznámením vyjadří svoj zamietavý procesný postoj k dôvodom uplatneným v podnete tak, že nepripustí, aby vec bola znova prejednaná, zostáva pôvodné rozhodnutie právoplatné a sféra materiálnych práv a povinností daňového subjektu tým nie je dotknutá.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto s poukazom na závery uvedené vyššie nepovažuje odvolacie námietky žalobcu za dôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci. Zároveň tiež s ohľadom na vyššie uvedené dôvody najvyšší súd nepovažuje výrok napadnutého rozsudku krajského súdu za správny, a preto ho podľa § 250ja ods. 3 a § 221 ods. 1 písm. a/ OSP zrušil a konanie podľa § 221 ods. 2 v spojení s § 250d ods. 3 OSP zastavil, nakoľko žalobou napadnuté oznámenie nie je rozhodnutím správneho orgánu v zmysle § 244 ods. 3 OSP, čím je vylúčené zo súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti OSP.

O trovách konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 v spojení s § 146 ods. 1 písm. c/ OSP tak, že účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto uneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.