

U z n e s e n i e

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci **žalobcu: J.**, bytom L., zastúpeného *JUDr. D., advokátom*, so sídlom v P., proti **žalovanému: Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová 13, Banská Bystrica, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/225/5478-41098/2008/997038-r zo dňa 6. mája 2008, č. I/225/5476-41284/2008/997038-r zo dňa 9. mája 2008, č. I/225/5475-41279/2008/997038-r zo dňa 9. mája 2008, č. I/225/5474-41282/2008/997038-r zo dňa 9. mája 2008, č. I/225/5477-41280/2008/997038-r zo dňa 9. mája 2008, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/25/2008 - 105 zo dňa 5. júna 2009**, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/25/2008 – 105 zo dňa 5. júna 2009 **z r u š u j e** a vec mu **vracia na ďalšie konanie**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) rozhodnutia žalovaného, označené v záhlaví tohto rozsudku, vrátane prvostupňových rozhodnutí Daňového úradu Poprad č. 717/230/1505/08/Rov zo dňa 21. januára 2008, č. 717/230/4623/08/Rov zo dňa 28. januára 2008, č. 717/230/1572/08/Rov zo dňa 21. januára 2008, č. 717/230/1611/08/Rov zo dňa 21. januára 2008 a č. 717/230/1273/08/Rov zo dňa 21. januára 2008 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 1.183,47 eura na účet jeho právneho zástupcu.

V odôvodnení rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca sa preskúmania v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného domáhal piatimi žalobami, vedenými pod sp.zn. 3S 25/2008, 3S 29/2008, 3S 30/2008, 3S 31/2008 a 3S 32/2008, ktoré krajský súd postupom podľa § 112 ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 246c OSP spojil na spoločné konanie, ďalej vedené pod č. 3S 25/2008. Konštatoval, že všetkými piatimi rozhodnutiami žalovaný potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Poprad, ktorými bola zamietnutá žiadosť žalobcu o obnovu konania, ukončeného právoplatnými rozhodnutiami Daňového úradu Poprad č. 717/21/1605/13899/94 zo dňa 4. novembra 1994 vo veci penále na dani z príjmov obyvateľstva za rok 1991 a 1992 v sume 1.305.199,--Sk, č. 717/21/769/7930/94 zo dňa 2. júna 1994 vo veci pokuty za nevedenie účtovníctva za rok 1991 a 1992 vo výške 150.000,--Sk, č. 717/21/374/3404/96 zo dňa 15. februára 1996 vo veci penále na dani z príjmov obyvateľstva za rok 1992 vo výške 1.818.567,--Sk, č. 717/220/86738/98/Rov zo dňa 12. októbra 1998 vo veci penále za nezaplatenie preddavkov na dani z príjmov fyzických osôb za rok 1997 vo výške 29.283,--Sk, č. 717/21/1998/94/16541 zo dňa 27. decembra 1994

vo veci penále za nezaplatenie preddavkov na dani z príjmov fyzických osôb za rok 1998 v sume 123.398,-Sk. Krajský súd poukázal na to, že žiadosť o obnovu konania vo všetkých piatich veciach posúdil správca dane v zmysle záverov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok č. 5Sž-o-KS 33/2005) a rozhodnutí odvolacieho orgánu zo dňa 24. augusta 2007 podľa ustanovenia § 51 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) ako včas podanú. Vo všetkých piatich prípadoch bola žiadosť o obnovu konania zamietnutá z dôvodu, že zaniklo právo na vyrubenie dane, v konkrétnych prípadoch na vyrubenie penále a pokuty, teda pre nesplnenie podmienok, upravených v § 52 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.. Uviedol, že o žiadosti žalobcu zo dňa 21. júna 2002 o obnovu konaní právoplatne ukončených dvomi rozhodnutiami Daňového úradu Poprad vo veci vyrubenia dane (ktoré neboli predmetom tohto súdneho preskúmvacieho konania) a piatimi rozhodnutiu Daňového úradu Poprad vo veci vyrubenia sankcií už raz správne orgány rozhodli; žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že nebola podaná včas, a teda pre nesplnenie podmienok, uvedených v § 51 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. decembra 2001. Rozsudkom sp. zn. 1S 61-67/2003-50 zo dňa 26. novembra 2004 krajský súd všetkých sedem rozhodnutí žalovaného, potvrdzujúcich rozhodnutia Daňového úradu Poprad, ktorými zamietol žiadosť žalobcu o obnovu konania, zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Rozsudkom sp. zn. 5 Sž-o-KS 33/2005 zo dňa 27. apríla 2006 Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil s právnym názorom, že na konanie o žiadosti na obnovu konania je potrebné aplikovať § 51 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení, účinnom do 30. novembra 2001. Ďalej poukázal na to, že v prejednávanych prípadoch prvostupňový správny orgán posúdil žiadosť žalobcu zo dňa 21. júna 2002 ako včas podanú, avšak v súvislosti so skúmaním podmienok, upravených v § 52 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 30. novembra 2001, podľa ktorého obnova konania sa môže povoliť alebo nariadiť, ak nezaniklo právo na vyrubenie dane, argumentoval tým, že právo na vyrubenie dane (pričom pod pojmom daň treba pri aplikácii § 1 písm. a/ citovaného zákona chápať aj penále a pokuty) zaniklo. Na základe uvedeného krajský súd vyvodil, že otázku zániku práva vyrubiť daň žalovaný diametrálne odlišne vyložil pre účely § 51 ods. 3 ako pre účely § 52 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Vytkol žalovanému, že v rozhodnutí len všeobecne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sž-o-KS 33/2005 a rozhodnutia odvolacieho orgánu, ale jasným a zrozumiteľným spôsobom nevysvetlil, prečo ak právo vyrubiť penále zaniklo dňa 15. februára 1995 (penále za rok 1991), dňa 15. februára 1996 (za rok 1992), dňa 31. decembra 1998 (penále za nezaplatenie preddavkov za rok 1997), dňa 31. decembra 1994 (penále za nezaplatenie preddavkov za rok 1993) a dňa 28. júna 1994 (pokuta), žiadosť o povolenie obnovy konania podaná dňa 21. júna 2002 bola podaná včas, lebo ku tomuto dňu právo vyrubiť daň t. j. penále a pokutu nezaniklo. Z týchto dôvodov krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. d) OSP preskúmvané rozhodnutia v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že jeho úlohou bude opätovne rozhodnúť o žiadosti žalobcu o obnovu konania tak, aby boli rozhodnutia náležite odôvodnené. Výrok o náhrade trov konania odôvodnil krajský súd poukazom na ustanovenie § 250k ods. 1 OSP.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zdôraznil, že daňové orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí podrobne uviedli všetky zákonné dôvody, pre ktoré právo na vyrubenie sankcií pre účely povolenia obnovy konania zaniklo, pričom v žiadnom prípade v nich diametrálne

odlišne nevykladali otázku zániku práva vyrubiť daň, v tomto prípade sankciu. Prvým dôvodom, pre ktorý sa žalovaný nestotožnil so závermi krajského súdu bol ten, že predmet súčasného konania nezodpovedá predmetu predchádzajúceho súdneho konania na najvyššom súde. Zdôraznil, že predmetom predchádzajúceho súdneho konania na najvyššom súde bolo posúdenie plynutia lehoty na podanie žiadosti o povolenie obnovy konania daňovým subjektom v zmysle § 51 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na prijatú novelu tohto zákona č. 493/2001 Z.z., ktorá nadobudla účinnosť 1. decembra 2001. Uviedol, že daňové orgány rešpektovali právny názor najvyššieho súdu a riadili sa ním tým spôsobom, že v ďalšom konaní považovali žiadosť daňového subjektu za včas podanú, a teda daňové orgány v plnom rozsahu akceptovali právny názor vo vzťahu k posudzovaniu včasnosti podania žiadosti o povolenie obnovy konania pre účely § 51 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.. Žalovaný považoval za potrebné uviesť uvedenú argumentáciu z dôvodu, že krajský súd, aj keď v rozsudku neuviedol priamo, že daňové orgány nerešpektovali právny názor najvyššieho súdu v rozsudku 5Sž-o-KS 33/05, jeho závery v prejednávanych daňových prípadoch však považuje za príčinu nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov pre nedostatok dôvodov, a preto zaviazal daňové orgány v ďalšom konaní postupovať v zmysle právneho názoru najvyššieho súdu. Za druhý a podstatný dôvod odvolania považoval žalovaný právnu skutočnosť, že ak by takéto zovšeobecnenie výkladu bez zreteľa na to, že ide v tomto prípade o sankcie, malo platiť aj pre účely § 52 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., vytvoril by sa tým neprijateľný precedens v možnosti vyrubenia sankcií aj po uplynutí zákonom stanovenej prekluzívnej lehoty. Zdôraznil, že takto daňové orgány za žiadnych okolností nikdy nepostupovali ani postupovať nemôžu. Žalovaný mal za to, že ak extenzívny výklad lehoty na vyrubenie dane (§ 45 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb.) najvyšší súd použil vo vzťahu k právu daňového subjektu (právo podať žiadosť o povolenie obnovy konania), nemôže to znamenať, že je ho možné automaticky v tomto rozmere použiť aj na plynutie prekluzívnej lehoty v prípade, ktorého výsledkom je vyrubenie sankcie daňovému subjektu orgánu verejnej moci. Žalovaný poukázal na to, že daňové orgány samotnú možnosť povolenia obnovy konania posudzovali v súlade s ustanovením § 40r zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov (účinný do 31. decembra 1999) a § 37 ods. 1 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve (účinný do 31. decembra 2002), ktoré určujú dĺžku lehoty na vyrubenie sankcie, predovšetkým posudzovali reálne a skutkové procesné okolnosti týchto prípadov, ktoré majú vplyv na začiatok jej plynutia, na dĺžku a jej koniec, teda predovšetkým v zmysle charakteru tejto lehoty, že je lehotou prekluzívnou, boli daňové orgány povinné posudzovať jej plynutie. Konštatoval, že podľa vtedy platnej právnej úpravy správca dane vyrubí penále a úrok platobným výmerom najneskôr do troch rokov od splatnosti dane, alebo ak ide o preddavky na daň, najneskôr do jedného roka po ukončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré mali byť uhradené, a podľa vtedy platnej úpravy správca dane vyrubí pokutu v lehote jedného roka odo dňa, keď sa orgán príslušný na jej uloženie dozvedel o porušení povinnosti, najneskôr v lehote troch rokov odo dňa, keď k porušeniu došlo. Zdôraznil, že to sú zákonné dôvody, prečo lehota na povolenie obnovy konania v prípade vyrubenej penále za nezaplatenie preddavkov na daň z príjmov za roky 1991, 1992 a 1997 uplynula dňa 15. februára 1995, 15. februára 1996 a 31. decembra 1998 a v prípade vyrubenej pokuty dňa 28. júna 1994. Mal za to, že v uvedenom právnom zmysle slova všetky tieto zákonné dôvody a skutočnosti ako aj detailné vysporiadanie sa s námietkami odvolávajúceho sa žalobcu obsahuje odôvodnenie rozhodnutia, nie je preto podľa jeho názoru dôvod na zrušenie rozhodnutia pre jeho nepreskúmateľnosť a pre nedostatok dôvodov. Zdôraznil, že ak by žalovaný nepodal tento opravný prostriedok a mal by byť viazaný právnym názorom súdu, tak by nastala situácia, že správca dane v obnovenom konaní vyrubí sankcie evidentne po uplynutí prekluzívnej lehoty, čo by znamenalo postup nad rámec jeho zákonných povinností. Vychádzajúc z legislatívno-právnej úpravy zodpovednosti za splnenie verejných povinností, ktorá je na strane daňového

subjektu, iný postup daňových orgánov, spočívajúci v nevyrubení sankcií, by bol podľa žalovaného mimo rámca ich povinnosti v daňovom konaní, preto správca dane má zákonnú povinnosť sankciu v každom prípade vyrubiť. Žalovaný osobitne poukázal na pokutu ako sankciu, ktorá bola uložená podľa zákona č. 563/1991 Zb. a sankciu – penále vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roku 1997, voči ktorým úvahy súdu nemajú žiadne opodstatnenie. Uloženie sankcie – pokuty nemá žiaden vplyv na výšku spornej daňovej povinnosti. Sankcia sa ukladá za porušenie účtovných postupov bez ohľadu na správnosť alebo nesprávnosť výšky daňovej povinnosti. Poukázal na to, že uloženie sankcie – penále za nezaplatenie preddavkov, vypočítané za zdaňovacie obdobie roku 1997 tiež nesúvisí s daňovou povinnosťou zdaňovacieho obdobia roku 1991 a 1992. Sankcia bola vyrubená z dôvodu nezaplatenia preddavkov na daň v lehote splatnosti, pričom preddavky boli vypočítané z priznanej dane daňovým subjektom za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Toto sú podľa žalovaného dôvody, prečo je nevyhnutné oddeliť konanie o dani od konania o sankciách.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť a priznať žalobcovi trovy odvolacieho konania, považujúc odvolanie len za nenáležitú polemiku žalovaného s odôvodnením rozsudku krajského súdu. Poukázal na to, že daňové orgány sa pri svojom rozhodovaní o návrhu žalobcu na povolenie obnovy konania spravovali rozporuplnou úvahou, že „návrh na obnovu konania podaný žalobcom z 21. júna 2002 bol podaný včas, ale aj tak ho treba zamietnuť, lebo právo vyrubiť daň podľa napadnutých rozhodnutí údajne zaniklo v rokoch 1994, 1995, 1996, 1998“. Takúto právnu úvahu považoval žalobca za nezmyselnú, pretože z nej vyplýva pripustenie existencie takého právneho predpisu, ktorý síce umožní občanovi podať návrh na obnovu konania aj vtedy, keď už pred uplynutím lehoty na podanie tohto návrhu zaniklo právo na vyrubenie dane, ale jeho včas podaný návrh bude zamietnutý, lebo zaniklo právo na vyrubenie dane, a to ešte pred uplynutím lehoty na podanie návrhu na obnovu konania. Žalobca mal za to, že ak súdy ustálili, že žalovaný nesprávne vyrubil daňové nedoplatky, a zasiahol tak ohromne zničujúcim spôsobom do jeho života a zdravia, tak je prirodzeným právom žalobcu, ktorému korešponduje prirodzená povinnosť žalovaného, tento zásah odstrániť, a to tým viac, že daňové orgány sami uznávajú, že svoje právo na toto odstránenie uplatnil žalobca včas. Žalobca poukázal na to, že žalovaný a správca dane odmietajú sami rešpektovať to, na čo sami poukazujú, t. j. skutkové a procesné okolnosti prípadu. Podľa žalobcu je právna podstata to, že ak bol návrh na povolenie obnovy konania podaný včas, tak ho nemožno zamietnuť z dôvodu, že zaniklo právo na vyrubenie dane či už pred jeho včasným podaním alebo po jeho včasnom podaní. V prvom prípade by išlo o právny nezmysel, v druhom prípade o svojvôľu daňových orgánov naťahovaním konania o povolení obnovy. Žalobca považoval žalovaného odvolacie úvahy len za účelovú sofistiku, ktorej cieľom je poprieť právo žalobcu na odstránenie súdmi potvrdených nezákonných zásahov daňových orgánov do jeho majetkovej, osobnej, zdravotnej a občianskej integrity, ktoré sa vo finálnej podobe prejavili v nezvratnom poškodení zdravia žalobcu. Na záver žalobca vyjadril názor, že právo vyrubiť daň zaniká najneskôr (objektívna lehota) v desaťročnej lehote začínajúcej plynúť od konca roka (31. decembra), v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie (§ 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., účinného do 30. novembra 2001, ktoré znenie je podľa rozhodnutia NS SR potrebné aplikovať). Keďže podľa § 49 ods. 2 citovaného zákona daňové priznanie sa podáva do 31. marca nasledujúceho roka, tak v tomto prípade aj pri najstaršom z napadnutých rozhodnutí t. j. za rok 1991 uplynula táto desaťročná lehota až 31. decembra 2002, pri ostatných neskorších rozhodnutiach ešte neskôr. Návrh na obnovu konania však bol podaný 21. júna 2002, preto mal za to, že ani v jednom z napadnutých rozhodnutí neuplynula desaťročná lehota na právo na vyrubenie dane, a preto pre jej uplynutie nemožno návrh na povolenie obnovy zamietnuť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach odvolania žalovaného (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 214 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného je potrebné priznať úspech.

Z predloženého spisu vyplýva, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku opísal priebeh konania, podrobne citoval obsah preskúmaných rozhodnutí správneho orgánu, obsah žaloby a vyjadrenia žalovaného k žalobe a citoval zákonné ustanovenia, vzťahujúce sa na prejednávajúcu vec, konštatujúc v závere nepreskúmateľnosť preskúmaných rozhodnutí správneho orgánu pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa so záverom krajského súdu nestotožňuje a považuje za potrebné konštatovať, že nezistil v rozhodnutiach správneho orgánu krajským súdom vytknutú nepreskúmateľnosť spočívajúcu v nezrozumiteľnosti podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. d) OSP, ktorá bola aj dôvodom zrušenia preskúmaných rozhodnutí správneho orgánu krajským súdom.

Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne ktorého výrok je vnútorne rozporuplný. Pod tento pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok a čo odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako i ich nejednoznačnosť. Takýmito vadami však napadnuté rozhodnutia správneho orgánu evidentne netrpia.

Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových, nie však na dielčích nedostatkoch odôvodnenia. Musí ísť pritom o vady skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za také vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch, získaných v rozpore so zákonom, alebo prípady, keď nie je zrejmé, či vôbec nejaké dôkazy boli v konaní vykonané. Ani tieto vady v preskúmaných rozhodnutiach žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil.

Zo zhora uvedených dôvodov dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že preskúmané rozhodnutie správneho orgánu nie je nezákonné z dôvodu nepreskúmateľnosti, a keďže ďalší dôvod zrušenia rozhodnutí žalovaného z odôvodnenia napadnutého rozsudku nevyplýval, keďže sa krajský súd vecno-právnou stránkou prejednávanej prípadu nezaoberal, odvolaciemu súdu neostávalo iné ako napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f), h) OSP s použitím § 250ja ods. 3 vety druhej OSP bez toho, aby sa zaoberal vecno-právnou stránkou veci, nakoľko súd prvého stupňa meritórne rozhodnutia žalovaného nepreskúmal.

Z týchto dôvodov sa odvolací súd nemohol zaoberať ostatnými vecno-právnymi námietkami odvolateľa, lebo tieto bude riešiť v ďalšom konaní krajský súd.

V ďalšom konaní krajský súd meritórne preskúma zákonnosť rozhodnutí žalovaného v medziach žaloby, pričom prihliadne i k tvrdeniam a vyjadreniam, uvedeným účastníkmi konania v odvolacom konaní.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

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

V Bratislave, dňa 24. novembra 2010

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth