

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **T. N. M., a.s.**, *zastúpeného JUDr. M. O., advokátom*, proti žalovanému: **Daňový úrad Martin**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 666/231/26254/09/Sop zo dňa 12. mája 2009, o odvolaní žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Žiline č. k. 20 S 44/2009-35 zo dňa 5. novembra 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Žiline č.k. 20 S 44/2009-35 zo dňa 5. novembra 2009 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým uznesením Krajský súd v Žiline v zmysle ust. § 250d ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte uznesenia iba „O.s.p.“) zastavil konanie vo veci preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 666/231/26254/09/Sop zo dňa 12. mája 2009 o nevyhovení reklamácií daňového subjektu, z dôvodu toho, že žaloba smeruje proti rozhodnutiu, ktoré nemôže byť predmetom preskúmania súdom. Súd žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení predmetného uznesenia krajský súd uviedol, že z obsahu a charakteru napádaného rozhodnutia ako aj z právnej úpravy prípustného opravného prostriedku je zrejmé, že ide o rozhodnutie procesnej povahy a súčasne, že z podanej reklamácie je zrejmé, že žalobca nesúhlasil a napádal postup správcu dane. Dodal, že reklamácia

je osobitným opravným prostriedkom v štádiu platenia dane, ktorý daňovému subjektu umožňuje napadnúť také úkony správcu dane, na ktoré nie sú daňovému dlžníkovi vydané rozhodnutia. Svojím spôsobom po podaní reklamácie dôjde iba k takému procesnému rozhodnutiu, ktorým sa upravuje procesný postup v priebehu daňového konania pred správcom dane.

Krajský súd na základe týchto skutočností ako aj citovaných ustanovení O.s.p. dospel k záveru, že žalobca sa podanou žalobou domáhal preskúmania rozhodnutia, ktoré nemôže byť predmetom preskúmania súdom, nakoľko je zo súdneho prieskumu vylúčené na základe § 248 O.s.p. Súd pritom pri posudzovaní podmienok konania, za ktorých môže konať, musel vychádzať z tej skutočnosti, že predmetom preskúmania v danom prípade bolo rozhodnutie procesné, ktorého výsledky a teda právne účinky nijakým spôsobom nezasiahli do hmotných práv účastníka konania.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu včas odvolanie, ktoré odôvodnil nesprávnym právnym posúdením veci.

Uviedol, že krajský súd pochybil, keďže novelou O. s. p. – zákonom č. 424/2002 Z. z. došlo k tej zmene, že zo súdneho preskúmacieho konania zákon už nevylučuje všetky procesné rozhodnutia, ale len tie, ktoré sa týkajú výlučne vedenia konania. Zákon nešpecifikuje, o ktoré z rozhodnutí pri takomto vymedzení ide, preto to, či v danej veci ide o procesné rozhodnutie týkajúce sa vedenia konania, musí súd starostlivo zvážiť v každom konkrétnom prípade. Pomôckou pritom môže byť skutočnosť, že procesným rozhodnutím týkajúcim sa vedenia konania nie je správny orgán viazaný a môže ho zmeniť resp. nahradiť svojím rozhodnutím bez podania opravného prostriedku účastníkom. Takéto rozhodnutie teda nemôže mať vplyv na rozhodnutie vo veci samej, a teda ani nemôže spôsobiť ujmu na právach účastníkov konania. V danom prípade však o takéto rozhodnutie nejde.

Žalobca taktiež uviedol, že krajský súd absolútne ignoroval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného svojím obsahom nie je (a ani nemôže byť) rozhodnutím predbežnej povahy ani procesným rozhodnutím týkajúcim sa vedenia konania, keďže žalovaný je napadnutým rozhodnutím o riadnom opravnom prostriedku (reklamácii) plne viazaný a nemôže toto právoplatné rozhodnutie zo svojho podnetu zmeniť, zrušiť alebo nahradiť svojím novým rozhodnutím. V danej veci je rozhodnutie žalovaného síce procesnej povahy, avšak netýka

sa vedenia konania. Predmetné rozhodnutie žalovaného je rozhodnutím o riadnom opravnom prostriedku (reklamácii), podanom daňovým subjektom, pričom reklamácia ako riadny opravný prostriedok, je spôsobilým prostriedkom nápravy proti nezákonnej aplikácii zákona správcom dane, týkajúcej sa spôsobu platenia dane a započítania daňových pohľadávok voči daňovému subjektu.

S poukazom na ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) žalobca ďalej uviedol, že napadnuté rozhodnutie sa priamo dotýka jeho práv a postavenia, nakoľko meritórne rozhodlo o nevyhovení podanej reklamacii (riadnemu opravnému prostriedku) a vykonaní zápočtu (kompenzácie) daňových pohľadávok a záväzkov. Napadnuté rozhodnutie tak určuje povinnosti týkajúce sa spôsobu platenia daní. Je zrejmé, že žalovaný ako správca dane v zmysle ust. § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi v oznámení o kompenzácii nadmerného odpočtu, oznámil kompenzáciu nadmerného odpočtu uplatneného za zdaňovacie obdobie január 2009, ktorý bude použitý na kompenzáciu nedoplatku na dani z príjmov zo závislej činnosti, ktorý nebol zaplatený v lehote splatnosti.

Žalobca ďalej uviedol, že napadnuté rozhodnutie sa tak netýka vedenia konania, ale autoritatívne spoločnosti žalobcu – daňového subjektu v rámci rozhodnutia o riadnom opravnom prostriedku, kde sa rozhodlo o právach a povinnostiach žalobcu týkajúcich sa platenia daní, spôsobu zániku práv a povinností daňového subjektu. Deň započítania pohľadávok určený daňovým úradom je navyše rozhodným pre určenie výšky sankčného úroku, ktorý môže daňový úrad následne daňovému subjektu vyrubiť. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako také podlieha súdnemu preskúmvaciemu konaniu podľa zákonnej úpravy účinnej od 1. januára 2004, lebo nie je predbežnej povahy a netýka sa vedenia konania, ale platenia daní formou zápočtu daňových pohľadávok.

Žalobca zároveň zdôraznil, že započítanie daňových pohľadávok je jeden zo zákonom určených spôsobov platenia dane, pričom však krajský súd tvrdil, že napadnuté rozhodnutie sa nijako nedotkne a ani nemôže dotknúť práv žalobcu. Uvedené tvrdenie žalobca považoval za iluzórne a vo svojej podstate zmätočné, nakoľko platenie daní a spôsob vykonania zápočtu daňových pohľadávok a záväzkov daňového úradu sa vždy bezprostredne dotýka postavenia daňového subjektu.

Žalobca poukázal na skutočnosť, že uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 1R 1/2009 zo dňa 3. marca 2009, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 45B/2009 dňa 6. marca 2009, bolo začaté reštrukturalizačné konanie žalobcu a následným uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 1R 1/2009 zo dňa 2. apríla 2009, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 67B/2009 dňa 7. apríla 2009, bola reštrukturalizácia povolená. Uviedol, že krajský súd ako aj žalovaný opomenuli, že pohľadávky dlžníka majú z dôvodu reštrukturalizácie samostatné právne režimy a všetky tzv. staré pohľadávky je žalovaný ako správca dane povinný uplatniť v reštrukturalizačnom konaní prihláškou. Žalovaný však nezákonne započítal pohľadávku žalobcu (daňový záväzok) z titulu nadmerného odpočtu DPH s pohľadávkou z titulu nezaplatenej dane z príjmov zo závislej činnosti za rok 2008 a zákaz vykonávania kompenzácií voči dlžníkovi nachádzajúcemu sa v reštrukturalizácii vôbec nerešpektoval.

Ďalej žalobca poukázal na niektoré ustanovenia právnych predpisov v súvislosti s prihlasovaním a započítavaním pohľadávok v reštrukturalizácii a uviedol, že súd prvého stupňa neposúdil charakter napadnutého rozhodnutia správne, keď vyslovil, že ide o procesné rozhodnutie, ktoré je svojou povahou vylúčené z preskúvania v rámci správneho súdnictva. Následkom uvedeného nesprávneho posúdenia bolo vydanie nesprávneho zastavujúceho uznesenia. Zastavenie konania krajským súdom tak spôsobuje nezákonný stav, ktorý sa zreteľne negatívnym spôsobom dotýka postavenia žalobcu. Uvedené podľa názoru žalobcu umožňuje žalovanému zjavne svojvoľne a nezákonne započítavať daňové pohľadávky bez možnosti preskúmania zákonnosti rozhodnutia daňového úradu súdom v rámci správneho súdnictva.

Záverom žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnuté uznesenie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu podľa § 212 ods. 1 O.s.p., prejednal odvolanie bez nariadenia pojednávania podľa § 214 ods. 2 a § 250ja ods. 2 O.s.p., a dospel k záveru, že je potrebné napadnuté uznesenie Krajského súdu v Žiline zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Z obsahu spisového materiálu odvolací súd zistil, že dňa 21. apríla 2009 bolo žalobcovi doručené Oznámenie o kompenzácii nadmerného odpočtu, ktorým mu žalovaný oznámil, že v zmysle § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. nadmerný odpočet vo výške 4 410,44 € uplatneného za zdaňovacie obdobie január 2009, bude použitá na kompenzáciu daňového nedoplatku na dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2008, ktorý nebol zaplatený v lehote splatnosti.

Proti tomuto postupu podal žalobca dňa reklamáciu, v ktorej uviedol, že z dôvodu procesu reštrukturalizácie nie je možné pohľadávky započítať a žiadal, aby mu bol nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vrátený.

Rozhodnutím č. 666/231/26254/09/Sop zo dňa 12. mája 2009 žalovaný rozhodol o podanej reklamacii tak, že jej nevyhovel. S poukazom na jednotlivé ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že pri kompenzácii nadmerného odpočtu za január 2009 s daňovým nedoplatkom na dani z príjmov zo závislej činnosti zo rok 2008 postupoval v súlade so zákonom.

Podľa § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty alebo spotrebná daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie podľa osobitných predpisov, sa použije na kompenzáciu daňových nedoplatkov dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní toho istého daňového subjektu. Ak sa nadmerný odpočet alebo spotrebná daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, nevyužije na kompenzáciu daňových nedoplatkov dane z pridanej hodnoty alebo spotrebných daní toho istého daňového subjektu alebo sa použije čiastočne, použije sa pred jeho vrátením na kompenzáciu jeho daňových nedoplatkov na iných daniach alebo na úhradu jeho preddavku na daň nezaplateného v lehote splatnosti. O vykonaní kompenzácie je správca dane povinný písomne upovedomiť daňový subjekt. Nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty sa takto použije v posledný deň lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Spotrebnú daň, ktorá má byť vrátená na základe uplatnenia jej vrátenia, správca dane použije na kompenzáciu v posledný deň lehoty na vrátenie podľa osobitných predpisov.

Podľa § 50 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. proti postupu správcu dane pri platení a evidencii dane môže daňový subjekt podať reklamáciu. Na podmienky a spôsob vybavenia sa primerane vzťahujú odseky 2 a 3.

Podľa § 50 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 3 O.s.p. 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.

Podľa § 248 O.s.p. sudy nepreskúmajú

- a) rozhodnutia správnych orgánov predbežnej povahy a **procesné rozhodnutia týkajúce sa vedenia konania**,
- b) rozhodnutia, ktorých vydanie závisí výlučne od posúdenia zdravotného stavu osôb alebo technického stavu vecí, ak samy osebe neznameniajú právnu prekážku výkonu povolania, zamestnania alebo podnikateľskej alebo inej hospodárskej činnosti,
- c) rozhodnutia o nepriznaní alebo odňatí odbornej spôsobilosti právnickým osobám alebo fyzickým osobám, ak samy osebe neznameniajú právnu prekážku výkonu povolania alebo zamestnania,
- d) rozhodnutia správnych orgánov, ktorých preskúmanie vylučujú osobitné zákony.

Krajský súd pri rozhodovaní o podanej žalobe vychádzal z aplikácie § 248 písm. a/ v spojení s § 250d ods. 3 O.s.p., pričom dospel k záveru, že predmetom preskúmania

je rozhodnutie procesnej povahy, ktorého výsledky, a teda právne účinky, nezasiahli do hmotných práv účastníka konania a preto konanie zastavil.

Odvolačí súd sa s uvedeným záverom nemohol stotožniť z nasledujúcich dôvodov:

Pri posudzovaní, či rozhodnutie o reklamácií podlieha súdnemu prieskumu je nutné sa zaoberať povahou úkonu správcu dane, proti ktorému bola reklamácia podaná, skúmajúc či rozhodnutím o reklamácií v konečnom dôsledku došlo k vzniku, zmene alebo zániku práv a povinností daňového subjektu alebo či môžu byť jeho práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti priamo dotknuté.

V zmysle § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., vychádzajúc taktiež zo systematického zaradenia uvedeného ustanovenia do 6. časti cit. zákona „Platenie daní“, je kompenzácia spôsobom platenia daní.

Rozhodnutie o reklamácií, podanej proti postupu správcu dane pri platení daní použitím nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty na kompenzáciu nedoplatku na dani z príjmov zo závislej činnosti, nemožno považovať za vylúčené zo súdneho prieskumu v zmysle § 248 O.s.p.

Toto rozhodnutie nemá povahu rozhodnutia procesného, ktoré sa týka vedenia konania. Nebolo rozhodované iba o procesných právach a povinnostiach daňového subjektu, ale ide o rozhodnutie o riadnom opravnom prostriedku (reklamácií) podanom pri platení daní.

Podstatným znakom pre určenie možnosti súdneho prieskumu nie je hmotná alebo procesná povaha rozhodnutia, ale jeho konkrétny prejav v právnej sfére daňového subjektu. Pri kompenzácií vykonanej správcom dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva.

Odvolačí súd považuje za potrebné, s poukazom na § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty uviesť, že nárok na vrátenie nadmerného daňového odpočtu vyplýva priamo zo zákona, po splnení tam uvedených podmienok, nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

sp. zn. 3SŽf 21/2009 zo dňa 14. mája 2009). Daňový subjekt musí mať, pri prípadnom nezákonnom rozhodnutí o reklamácií podanej proti vykonaniu kompenzácie, ktorej faktickým výsledkom by mohlo byť nevrátenie nadmerného odpočtu, na ktorý vznikol nárok, možnosť domáhať sa preskúmania takéhoto rozhodnutia na súde v súlade s čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj konštantnou judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“).

V zmysle judikatúry ESLP čl. 6 ods. 1 Dohovoru zakotvuje „právo na súd“, ktorého jedným z aspektov je právo začať konanie pred súdom v občianskoprávných záležitostiach (viď rozsudok vo veci *Golder v. Spojené kráľovstvo* z 21. februára 1975, séria A, č. 18, str. 18, § 36). Toto právo na súd sa vzťahuje iba na „spory (námietky)“ o „občianskych právach a záväzkoch“, ktoré sú priznané vnútroštátnym právom. Obsah pojmov „spory (námietky)“ a „občianske práva a záväzky“ súd ustálil tak, že čl. 6 ods. 1 sa vzťahuje na **všetky konania**, ktorého výsledok je **rozhodujúci** pre súkromné práva a **povinnosti**, a to aj v prípade, že konanie sa týka sporu medzi jednotlivcom a orgánom verejnej správy pri výkone jeho zvrchovanej právomoci; charakter právnej úpravy, ktorá sa na vec vzťahuje a orgán, ktorý je na konanie príslušný, sú v danej veci sú nepodstatné (rozsudok vo veci *Ringeisen v. Rakúsko* z 16. júla 1971, séria A-13, s. 13, § 94).

Pokiaľ ide o námietky žalobcu uvedené v odvolaní, týkajúce sa skutkového stavu pri vykonaní kompenzácie, tieto budú predmetom posúdenia v konaní pred súdom prvého stupňa, preto sa nimi odvolací súd nezaoberal.

Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude posúdiť podanú žalobu s ohľadom na skutkové námietky tam uvedené a vo veci meritórne rozhodnúť.

V novom rozhodnutí súd prvého stupňa rozhodne aj o trovách konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 246c ods. 1 vety prvej v spojení s § 224 ods. 3 O.s.p.).

Poučenie : Proti tomuto rozhodnutiu odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 2. februára 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Nikoleta Adamovičová