

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/55/2022
Identifikačné číslo spisu: 7021200721
Dátum vydania rozhodnutia: 29. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7021200721.1

UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Arminius s.r.o., IČO: 36 740 799, so sídlom v Bratislave, Pestovateľská 2, právne zastúpený advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, so sídlom: Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Košice, so sídlom: Železničná 1, Košice, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému uzneseniu Krajského súdu v Košiciach č. k. 4Sa/28/2021 - 18 zo dňa 23. decembra 2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Žalobca sa správnou žalobou domáhal, aby správny súd zakázal žalovanému (ďalej len „správca dane“) pokračovať v nezákonomn postupe spočívajúcom vo vykonávaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2018, ktoré je podľa názoru žalobcu v rozpore s § 3 a § 24 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Nezákonnosť postupu správcu dane má spočívať vo vedení dokazovania nad rozsah ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

2. Správny súd namietaný iný zásah žalovaného do subjektívnych práv žalobcu vyhodnotil ako zákonný postup žalovaného v rámci dokazovania v daňovom konaní, a preto ju uznesením č. k. 4Sa/28/2021 - 18 zo dňa 23. decembra 2021 odmietol podľa § 98 ods. 1 písm. g) SSP. Odôvodnenie napadnutého uznesenia je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- predmet správnej žaloby spadá do definičného rámca iného zásahu orgánu verejnej správy v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 písm. e) SSP. Ak však v rámci takejto kontroly či inšpekcie došlo zo strany orgánu verejnej správy k vydaniu rozhodnutia alebo opatrenia, bude jeho zákonnosť preskúmaná

samostatne najmä v rámci všeobecnej správnej žaloby alebo správnej žaloby vo veciach správneho trestania,

- správca dane v danej veci postupuje v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku, ktoré mu ukladajú povinnosť vykonať potrebné dokazovanie pre úplne zistenie podkladov pre jeho rozhodnutie. Správca dane s odkazom na daňový poriadok sám rozhodne o tom aké dôkazy vykoná na preukázanie oprávnenosti nároku uplatneného daňovým subjektom,

- všetky skutočnosti týkajúce sa aj procesného postupu pri výkone dokazovania v daňovom konaní (počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania), budú premietnuté do rozhodnutia správcu dane o uplatnenom nároku daňového subjektu, ktorému vznikne právo v zákonom stanovenej lehote podať odvolanie. Po rozhodnutí odvolacieho orgánu môže podať daňový subjekt všeobecnú správnu žalobu na súdny prieskum zákonnosti postupu ako aj administratívneho rozhodnutia daňových orgánov, kde žalobcom namietané skutočnosti budú správnym súdom vyhodnotené vo vzťahu k zákonnosti takéhoto rozhodnutia.

II.

Konanie na kasačnom súde

3. Žalobca (sťažovateľ) podal proti uzneseniu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

4. Kasačnú sťažnosť odôvodnil tým, správny súd svoje konštatovanie o nedôvodnosti žaloby nedostatočne odôvodnil a vo svojom rozhodnutí neuviedol úvahy, ktorými sa pri posúdení námietok spravoval a ktoré ho viedli k presvedčeniu, že s námietkami uvádzanými v rámci predmetnej žaloby sa orgán verejnej moci, ktorý koná v rozpore s daňovým poriadkom, vysporiada zákonným spôsobom v rámci rozhodnutia o opravnom prostriedku. Z napadnutého uznesenia tiež nie je zrejmé, ako súd vyhodnotil hroziacu ujmu, ktorá žalobcovi preukázateľne nezákonným postupom žalovaného hrozí. Správny súd tak nesprávne právne posúdil vec a svoje rozhodnutie navyše neodôvodnil tak, aby bolo zrejmé v čom vidí súlad postupu žalovaného s ustanoveniami daňového poriadku.

5. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnuté uznesenie správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo ho zmeniť postupom podľa § 462 ods. 2 SSP, že zakáže žalovanému pokračovať v nezákonnom postupe spočívajúcom vo vykonávaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2018 v rozpore s § 3 a § 24 daňového poriadku a v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2018 zo dňa 06.03.2018 a ukladá žalovanému povinnosť bezodkladne obnoviť stav pred nezákonným zásahom orgánu verejnej moci a to vykonať dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2018 najmä zahrnúť do dokazovania Správu audítora I. U. zo dňa 30.05.2019 k vedeniu účtovnej evidencie Arminius s.r.o. za rok 2018, vykonať a vyhodnotiť dôkazy uvedené vo Vyjadrení žalobcu k Oboznámeniu Daňového úradu Košice č. 100461522/2021 zo dňa 19.03.2021 v súlade s § 3 a § 24 Daňového poriadku a taktiež vyhodnotiť predmet zdaniteľného plnenia v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky SV. zn. 1Sžf/64/2018 zo dňa 06.03.2018.

6. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že postupuje v súlade s ustanoveniami daňového poriadku. V prípade, že sťažovateľ nebude spokojný s postupom žalovaného po vydaní rozhodnutia v daňovom konaní tak môže využiť svoje právo na podanie odvolania, o ktorom rozhodne odvolací orgán. Vzhľadom na uvedené správnu žalobu navrhol zamietnuť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú.

III.

Konanie pred kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie napadnuté uznesenie správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti a dospel

jednomyseľne k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné zamietnuť. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

IV.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 3 ods. 1 písm. e) SSP na účely tohto zákona sa rozumie iným zásahom orgánu verejnej správy faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 98 ods. 1 písm. g) SSP správny súd uznesením odmietne žalobu, ak je neprípustná.

Podľa § 261 SSP ak správny súd po preskúmaní zistí, že žaloba nie je dôvodná, uznesením ju zamietne.

Podľa § 440 ods. 1 písm. j) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.

Podľa § 453 ods. 2 SSP kasačný súd je viazaný sťažnostnými bodmi; to neplatí, ak napadnuté rozhodnutie bolo vydané v konaní, v ktorom správny súd nebol viazaný žalobnými bodmi. Na dôvody, ktoré účastník konania uviedol až po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti, kasačný súd neprihliada.

V.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Za zásadné považuje kasačný súd, hneď úvodom svojho právneho posúdenia, poukázať na skutočnosť, že sťažovateľ vymedzil rozsah svojej kasačnej sťažnosti len sťažnostnými bodmi v zmysle § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Z jej obsahu priamo vyplýva, že sťažovateľ namieta len nedostatočné odôvodnenie a zároveň aj nesprávne posúdenie správneho súdu o nedôvodnosti správnej žaloby. Sťažovateľ teda nevzhliadol porušenie zákona správnym súdom v nezákonnom odmietnutí žaloby v zmysle sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. j) SSP, ktorý neuplatnil.

9. Uvedené je podľa kasačného súdu dôležité z hľadiska vymedzenia rozsahu kasačnej sťažnosti a v nej uplatnených sťažnostných bodov, ktorými je kasačný súd viazaný v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP. Inak povedané, kasačný súd v dôsledku uvedeného v predmetnej veci neposudzoval, či bola žaloba správnym súdom zákonne odmietnutá, keďže túto skutočnosť sťažovateľ nenamietal.

10. K samotnému nedostatočnému odôvodneniu napadnutého uznesenia správneho súdu kasačný súd uvádza, že námietky sťažovateľa sú v tomto kontexte nedôvodné. Správny súd uspokojivo logickým a preskúmateľným spôsobom poskytol odpoveď, prečo správnu žalobu považoval za nedôvodnú a to najmä s poukazom na právnu úpravu daňového konania (výkonu dokazovania počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania) ustanovenú v daňovom poriadku a najmä na skutočnosť, že postup správcu dane je následne (po vydaní rozhodnutia o vyrubení dane) preskúmateľný odvolacím orgánom, ako aj správnym súdom. Síce by takémuto odôvodneniu nepochybne skôr svedčalo, keby správny súd žalobu meritórne zamietol a nie odmietol, avšak ako už kasačný súd odôvodnil v predošlom bode tohto rozsudku, sťažovateľ takúto skutočnosť nenamietal v zmysle sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. j) SSP.

11. Čo sa týka samotného právneho posúdenia správneho súdu o nedôvodnosti správnej žaloby tiež nie je možné stotožniť sa so sťažovateľom. Faktický postup vykonaný počas daňovej kontroly jednoznačne spadá do definičného rámca iného zásahu orgánu verejnej správy upraveného v § 3 ods. 1 písm. e) SSP, keďže vykonaniu daňovej kontroly nemusí nasledovať rozhodnutie o vyrubení dane (§ 68 ods. 1 prvá veta v spojení s § 46 ods. 8 predposledná veta daňového poriadku), v rámci ktorého je

postup správcu dane preskúmateľný. Prípadne sa môže jednať o postup, ktorý správca dane vykoná, ale napokon sa nepretaví do samotného meritórneho rozhodnutia.

12. Kasačný súd je presvedčený, že obdobne tomu je aj v prípade vyrubovacieho konania, keďže aj v tomto konaní je prípustné vykonanie dokazovania (§ 68 ods. 3 daňového poriadku), i keď v podstatne obmedzenom rozsahu oproti samotnej daňovej kontrole. Faktickým postupom vykonaným počas dokazovania jednoznačne môže byť zasiahnuté do právnej sféry účastníka konania. Podstatné teda je, aby aj tento postup správcu dane, ktorý nemusí nutne vyústiť vo vydanie meritórneho rozhodnutia o vyrubení dane napadnutelného odvolaním a prípadne aj správnu žalobou, bol preskúmateľný aj samostatne v rámci žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy jednak za účelom upustenia od iného zásahu alebo tiež za účelom uplatnenia nárokov vyplývajúcich zo zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci.

13. Z uvedeného teda v súhrne vyplýva, že vyrubovacie konanie (respektíve konkrétny faktický úkon počas neho uskutočnený) nie je možné en bloc vylúčiť zo súdneho prieskumu prostredníctvom žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Dôvodnosť takejto žaloby však bude priamo závislá od toho, či je vykonaný faktický úkon správcu dane spôsobilý priamo sa dotknúť práv účastníka konania. Posudzovanie existencie tohto priameho dotyku, je pritom prísne individuálne v závislosti od osobitostí konkrétneho prípadu.

14. V intenciách prejednávanej veci kasačný súd uvádza, že nevykonanie konkrétneho dôkazu navrhnutého sťažovateľom v rámci vyrubovacieho konania správcou dane, nemá povahu faktického postupu, ktorý by bol spôsobilý sa priamo dotknúť právnej sféry sťažovateľa. Vzhľadom na uvedené je nutné stotožniť sa s právnym názorom správneho súdu, že žaloba je nedôvodná a sťažovateľ bude môcť brojiť proti vytýkanému postupu správcu dane po vydaní rozhodnutia o vyrubení dane podaním odvolania a následne aj všeobecnou správnu žalobou.

VI.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie uznesenia v časti trov

15. Správny súd zákon neporušil svojim procesným postupom, ako ani právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom uznesení. Vzhľadom na sťažovateľom vymedzený rozsah kasačnej sťažnosti ju kasačný súd považuje za nedôvodnú, v dôsledku čoho ju v zmysle § 461 SSP zamietol.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému náhradu trov konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

17. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok n i e j e prípustný.

