

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/14/2022  
Identifikačné číslo spisu: 1019200878  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200878.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Zuzany Mališovej v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., IČO: 45 300 950, so sídlom Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., IČO: 51 003 848, so sídlom Dunajská 32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100889180/2019 zo dňa 15.04.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/138/2019-295 zo dňa 28. septembra 2021, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 5S/138/2019-295 zo dňa 28. septembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu žalobcu a zároveň rozhodol tak, že žalovanému nepriznal voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

2. Podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100889180/2019 zo dňa 15.04.2019 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) vydaného v rámci odvolacieho konania podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102640440/2018 zo dňa 19.12.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“).

Prvostupňovým rozhodnutím (daňová exekučná výzva) bolo žalobcovi oznámené vymáhanie daňového nedoplatku v sume 87.522,66 Eur v zmysle § 91 Daňového poriadku, pričom za exekučný titul bol označený vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov č. 102392191/2018 zostavený správcom dane z evidencie daní daňového dlžníka ku dňu 28.11.2018.

3. Odôvodnenie napadnutého rozsudku realizoval krajský súd postupom podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) - „Vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody“ - keď zistil, že na tento postup boli splnené zákonné predpoklady.

4. Poukázal na to, že vo vzťahu k žalobcovi orgány verejnej správy viacerými samostatnými rozhodnutiami rozhodli vo vzťahu k viacerým daňovým nedoplatkom o vydaní exekučných výziev, ktoré boli predmetom konania pred krajským súdom.

5. Krajský súd v tomto kontexte poukázal na konanie sp. zn. 5S/29/2019, predmetom ktorého bola exekučná výzva na vymáhanie daňového nedoplatku v sume 392.288,81 Eur ku dňu 09.08.2018 a na konanie vedené na krajskom súde pod sp. zn. 6S/186/2019, predmetom ktorého bola exekučná výzva na vymáhanie daňového nedoplatku v sume 229.453,41 Eur ku dňu 05.03.2019.

6. Osobitne krajský súd uviedol, že práve rozsudok krajského súdu vo veci sp. zn. 6S/186/2019, ktorým bola zamietnutá obdobná žaloba žalobcu ako je žaloba v tejto veci, bol žalobcom napadnutý kasačnou sťažnosťou, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky dňa 30. júna 2021 (rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/81/2020) a to tak, že kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

7. Následne v bode 9 napadnutého rozsudku odkázal na body 3 až 8 rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn. 6S/186/2019, kde poukázal na obdobnosť námietok žalobcu s námietkami v súdenej veci a v bode 11 napadnutého rozsudku odcitoval právne posúdenie, resp. právne názory krajského súdu vyjadrené v rozsudku sp. zn. 6S/186/2019 (konkrétne body 23 až 33), s ktorými sa v plnom rozsahu stotožnil (postupom podľa § 140 SSP).

8. Vlastné právne odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu je koncipované na prevzatí právnej argumentácie vyjadrenej krajským súdom v rozsudku sp. zn. 6S/186/2019, pričom kasačnú sťažnosť proti tomuto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom vo veci sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30. júna 2021 zamietol. Krajský súd sa v rozsudku osobitne vysporiadal s otázkou prípustnosti súdneho prieskumu daňovej exekučnej výzvy, resp. rozsahu takéhoto prieskumu, odkázal na obsah a náležitosti daňovej exekučnej výzvy a postupne reagoval na podstatné námietky žalobcu týkajúce sa povahy daňovej exekučnej výzvy, jej právnych následkov - napr. v otázke blokovania peňažných prostriedkov na účte žalobcu, ich rozsahu, celkovo poukázal na povahu daňovej exekúcie a jej špecifiká v tom kontexte, že daňovník má právo využitia opravných prostriedkov počas daňového konania, resp. že exekúcia v súlade so zákonom nastupuje až po tom, ako sa stali nedoplatky žalobcu na daniach vykonateľnými. Osobitne poukázal na to, že v rámci súdneho prieskumu exekučnej výzvy je súd oprávnený preveriť zákonnosť postupu správcu dane len v danom štádiu exekučného konania a že neskúma zákonnosť právoplatných a vykonateľných rozhodnutí (exekučného titulu), na základe ktorých bolo daňové exekučné konanie začaté. V súhrne tiež uviedol, že v prejednávacom prípade nenastali po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu také okolnosti, ktoré by boli spôsobilé k vysloveniu nezákonnosti daňovej exekučnej výzvy.

## II.

Vybrané zistenia kasačného súdu z administratívneho spisu

9. Z administratívneho spisu má Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) za preukázané, že správca dane dňa 19.12.2018 vydal podľa § 91 Daňového poriadku daňovú exekučnú výzvu č. 102640440/2018, ktorou žalobcu vyzval, aby v lehote

8 dní odo dňa doručenia predmetnej výzvy zaplatil daňový nedoplatok vo výške 87.522,66 Eur. Zároveň ho podľa § 91 ods. 2 písm. g/ Daňového poriadku upozornil, že ak daňový nedoplatok nebude zaplatený v určenej lehote, správca dane vydá daňový exekučný príkaz na vykonanie daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z peňažných účtov žalobcu. V predmetnej výzve tiež zakázal žalobcovi (podľa § 91 ods. 2 písm. i/ Daňového poriadku) nakladať s peňažnými prostriedkami zablokovanými v zmysle § 108 ods. 5 Daňového poriadku na jeho peňažných účtoch.

10. V konštatlačnej časti daňovej exekučnej výzvy, správca dane špecifikoval vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov zostavený správcom dane (č. 102392191/2018 zostavený ku dňu 28.11.2018), sumu daňového nedoplatku (87.522,66 Eur) a žalobcovi formálne oznámil samotné začatie daňového exekučného konania (podľa § 90 ods. 1 Daňového poriadku) - rozhodnutím č. 102503327/2018 zo dňa 07.12.2018.

11. Proti predmetnej daňovej exekučnej výzve podal žalobca odvolanie (zo dňa 21.01.2019), o ktorom žalovaný napadnutým druhostupňovým rozhodnutím rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že daňový dlžník (žalobca) nepreukázal rozpor napadnutej daňovej exekučnej výzvy s ustanovením § 91 Daňového poriadku. Rovnako nepreukázal ani nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu, neuviedol ani iné dôvody, ktoré preukazujú nesprávnosť alebo nezákonnosť vydananej napadnutej daňovej exekučnej výzvy.

### III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti napadnutému rozsudku podal včas kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“), ktorý ju odôvodnil ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie krajskému súdu alebo aby - alternatívne - zrušil druhostupňové, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ v časti námietok o nesprávnosti postupu správneho súdu (časť IV. kasačnej sťažnosti) odkázal na vybranú rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu, a to najmä v tom kontexte, čo má, resp. môže byť predmetom prieskumu pred správnym súdom a naopak, čo nemôže byť predmetom takéhoto súdneho prieskumu.

14. V závere tejto časti kasačnej sťažnosti (časť IV.) následne sťažovateľ v odrážkach uviedol, v čom mali orgány verejnej správy pochybiť a následne - rovnako v odrážkach - uviedol, prečo mali byť napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy krajským súdom zrušené a prečo mala byť vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ (v odrážkach) uviedol, že orgány verejnej správy si neobstarali dostatok podkladov potrebných pre rozhodnutie vo veci, nezistili spoľahlivo, presne a úplne skutkový stav veci, vybočili z rámca dovolenej správnej úvahy, rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom, nevydali rozhodnutie v súlade so zákonom a inými relevantnými predpismi, ďalej to, že rozhodnutia orgánov verejnej správy neobsahujú zákonom predpísané náležitosti, ako aj to, že orgány verejnej správy nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom.

16. Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd mal správnej žalobe vyhovieť, keď ako argumentáciu pre tento záver uviedol slovný prepis vybraných ustanovení zákona (SSP) - § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP.

17. V konkrétnostiach sťažovateľ najmä namietal (časť V. kasačnej sťažnosti), že rozhodnutia orgánov verejnej správy nie sú dostatočne odôvodnené, predmetné rozhodnutia tak predstavujú rozpor s fundamentálnymi zásadami správneho konania, tieto sú - podľa názoru sťažovateľa - nepreskúmateľné. Mal za to, že dôkaznou situáciou vo veci sa mal zaoberať krajský súd (v rozsahu žaloby), a to v tom, že mal posúdiť, či dôkazy, z ktorých vychádzali orgány verejnej správy, nie sú

pochybné alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci vôbec dospeli, či vykonané dôkazy nie sú protichodné a pod.

18. V časti VI. kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že orgány verejnej správy mali prekročiť medze zákonom dovolenej správnej úvahy. Podstatná časť argumentácie sťažovateľa sa však netýka prekročenia medzi správnej úvahy, ale údajne nesprávneho hodnotenia vykonaných dôkazov. Namietal, že ani zásada voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť prejavom ľubovôle, že je potrebné skúmať spôsob získania dôkazov a pod. Následne však sťažovateľ dospel k záveru, že správny súd mal preskúmať, či orgány verejnej správy nevybočili z rámca dovolenej správnej úvahy a konštatoval, že žalovaný sa mal s jeho námietkami vysporiadať v celom rozsahu, čo podľa jeho názoru neurobil, pričom krajský súd sa len bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom žalovaného a správcu dane, pričom sám krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku údajne dostatočne nevysporiadal s námietkami sťažovateľa a neprihliadal na ne.

19. V časti VII. kasačnej sťažnosti, sťažovateľ namietal, že mal byť v konaní pred orgánmi verejnej správy porušený princíp dvojinštančnosti konania, ako aj to, že bol spoľahlivo, presne a úplne zistený skutočný stav veci. Odkazuje pritom na ustanovenia zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok) - (ďalej aj ako „Správny poriadok“) - konkrétne na § 3 ods. 5 v spojení s § 32 ods. 1. Konštatoval, že rozhodnutia orgánov verejnej správy sú nielen nepreskúmateľné, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo také zistenie skutkového stavu, ktoré je pre posúdenie veci nedostatočné. Krajskému súdu sťažovateľ vytýkal, že bolo jeho úlohou „celkom samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených právnych orgánom, a ak pritom zistí skutkové či (procesné) právne deficity, je potrebné, aby reagoval...“. Mal za to, že postup žalovaného a správcu dane je v hrubom rozpore s ústavnými princípmi právnej istoty a právneho štátu, ako aj ustanoveniami § 3 ods. 1, ods. 2 a ods. 4 Správneho poriadku.

20. V závere kasačnej sťažnosti (konkrétne v časti VIII.) sťažovateľ poukázal na údajné vady vydaných rozhodnutí orgánov verejnej správy a ich rozpor so základným právnym rámcom, ktorý má - podľa jeho názoru - predstavovať Správny poriadok. Namietal, že rozhodnutia orgánov verejnej správy nie sú dostatočne odôvodnené, že v nich tieto nereagujú na všetky podstatné okolnosti veci, ako aj na to, že súd len bez ďalšieho prijal argumentáciu orgánov verejnej správy, avšak na žiadnom mieste v rozsudku nie je prítomné kritické posúdenie ich postupu a prijatých záverov. Krajskému súdu sťažovateľ vytýkal,

že sa nevysporiadal s jeho podstatnými žalobnými námietkami, s jeho argumentáciou a tiež mal za to, že v rozsudku absentujú vlastné právne závery krajského súdu, čo podľa názoru sťažovateľa vedie k záveru, že napadnutý rozsudok trpí deficitom nepreskúmateľnosti. Krajskému súdu vyčítal, že len prevzal skutkové zistenia orgánov verejnej správy, svoje právne názory riadne neodôvodnil a rozsudok nezodpovedá požiadavkám § 139 ods. 2 SSP. Práve nedostatočne odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktoré však krajský súd akceptoval, malo byť dôvodom pre ich zrušenie a vrátenie veci na ďalšie konanie. Namietol tiež, že v daňovom konaní sa zásada koncentrácie neuplatňuje, pričom v odvolacom konaní sa žalovaný nevysporiadal so všetkými jeho námietkami, ktoré riadne vzniesol v odvolaní.

21. K podanej kasačnej sťažnosti žalobcu sa vyjadril žalovaný listom zo dňa 09.12.2021, v ktorom uviedol, že v kasačnej sťažnosti nie sú uvedené žiadne okolnosti, ktoré by mali viesť k zmene stanoviska žalovaného v predmetnej veci. Žalovaný sa stotožnil s názorom krajského súdu vysloveným v napadnutom rozsudku. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu „potvrdil a zaviazal sťažovateľa znášaním trov celého konania zo svojho“.

#### IV.

##### Konanie na kasačnom súde

22. Najvyšší správny súd preskúmal podanú kasačnú sťažnosť žalobcu, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo

napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1 až ods. 3 SSP), keď po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) dospel k záveru, že táto nie je dôvodná.

23. Skôr ako kasačný súd pristúpi k materiálnemu odôvodneniu tohto rozsudku, poukazuje na to, že napadnutý rozsudok bol krajským súdom odôvodnený postupom podľa § 140 SSP, t.j. odkazom na skorší rozsudok krajského súdu v obdobnej veci (sp. zn. 6S/186/2019) medzi tými istými účastníkmi konania. Tento rozsudok pritom už v čase vydania napadnutého rozsudku krajským súdom prešiel kasačným prieskumom, keď kasačná sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave (sp. zn. 6S/186/2019) bola rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30. júna 2021 zamietnutá. Z uvedeného je potom zrejmé, že krajský súd napadnutý rozsudok odôvodnil takým rozsudkom, ktorého vecná správnosť bola už v čase vydania napadnutého rozsudku potvrdená zamietajúcim rozsudkom najvyššieho súdu (vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti žalobcu). Opis týchto skutočností je uvedený aj v bode 8 napadnutého rozsudku.

24. Kasačný súd však už od vydania rozhodnutia vo veci sp. zn. 8Sžfk/81/2020 riešil aj ďalšie kasačné sťažnosti žalobcu - v iných obdobných veciach, kedy tento - rovnako ako v tejto veci - napadol rozsudky krajského súdu, ktorým boli zamietnuté jeho správne žaloby. Konkrétne vo veci sp. zn. 4Sžfk/56/2020 (rozsudkom zo dňa 26. mája 2020) kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 6S/222/2019 a rozsudkom vo veci sp. zn. 10Sžfk/56/2020 (zo dňa 28. júna 2022) kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn. 6S/156/2019. V oboch prípadoch boli predmetom správneho súdneho prieskumu daňové exekučné výzvy a nadväzujúce potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného. V oboch prípadoch boli žaloby sťažovateľa krajským súdom zamietnuté. V oboch prípadoch bola argumentácia sťažovateľa obdobná s argumentáciou v tejto veci.

25. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd preberá pre účely tohto rozsudku vybrané časti z viacerých (skorších) rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a bude na ne odkazovať postupom podľa § 464 SSP, pričom odkazuje primárne z časového hľadiska na ostatný rozsudok kasačného súdu vo veci, a to na body 21 až 29 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 10Sžfk/56/2020 zo dňa

28. júna 2022:

„21. Podľa § 453 ods. 1 a 2 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti a kasačnými bodmi, čo znemožňuje kasačnému súdu dotvárať alebo dopĺňať kasačnú sťažnosť. Takáto činnosť by z jeho strany znamenala porušenie rovnosti účastníkov konania. Táto skutočnosť zároveň znamená, že od sťažovateľa sa očakáva zvýšená procesná zodpovednosť za správne vymedzenie kasačnej sťažnosti, pretože zákon kladie na vymedzenie sťažnostných bodov pomerne prísne kvalitatívne nároky (§ 440 ods. 2), čo napokon súvisí aj s požiadavkou povinného zastúpenia advokátom v kasačnom konaní.

22. Po preskúmaní kasačnej sťažnosti podanej žalobcom kasačný súd musí konštatovať, že všetky uplatnené sťažnostné body boli vymedzené neurčito, nezrozumiteľne a nekonkrétne, čím de facto zabránili kasačnému súdu vykonať riadny kasačný prieskum napadnutého rozsudku a eventuálne sa odchýliť od záverov, ku ktorým dospel krajský súd.

23. V prvom rade kasačný súd poukazuje na nedôvodnosť kasačnej námietky s poukazom na § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Podľa žalobcu táto námietka mala spočívať najmä v tom, že sa krajský súd náležite nevysporiadal s námietkami žalobcu s poukazom na § 139 ods. 2 SSP, a teda napadnutý rozsudok je tak postihnutý deficitom nespreskúmateľnosti. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými podstatnými a pre vec relevantnými námietkami žalobcu

ako aj s tvrdeniami žalovaného. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočne vyplývajú skutočnosti a právne dôvody, ktoré viedli krajský súd k právnemu záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, čo je v súlade s procesnými požiadavkami vyjadrenými v § 139 SSP. Do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov, a ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi.

24. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že správne orgány prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, ktorá v danom prípade vôbec nemohla byť aplikovateľná. Zo strany orgánov verejnej správy nemohlo prísť k prekročeniu medzi správnej úvahy, nakoľko v procese začatia exekučného konania Daňový poriadok nepripúšťa úvahu pre správca dane.

25. K ďalšej námietke žalobcu a to vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v ods. 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne a uvedie v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred krajským súdom. V tomto zmysle kasačný súd upozorňuje

na to, že v takomto rozsahu resp. týmto spôsobom dôvod kasačnej sťažnosti a to nesprávne právne posúdenie veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP žalobcom vymedzený nebol.

26. Pokiaľ ide o ďalší dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, takisto nie je zrejmy poukaz od akej konkrétnej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sa mal správny súd odchýliť.

27. K námietke týkajúcej sa nezaobstarania si dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, neúplného zistenia skutkového stavu zo strany správnych orgánov a porušenia princípu dvojinstančnosti konania, kasačný súd uvádza, že tieto pochybenia konkretizované neboli. Kasačný súd pritom pripomína, že predmetom konania je daňová exekúcia, kde sa vychádza z vykonateľného exekučného titulu. Z podkladov je pritom zrejme, že v čase vydávania daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia žalovaného existoval vykonateľný exekučný titul. Kasačný súd preto nerozumie, aké nedostatky v skutkovom stave mala žalobkyňa na mysli. Pokiaľ išlo o nedostatočné preskúmanie stavu blokácie finančných prostriedkov, pre ktorú žalobca údajne nemohol dlh zaplatiť, kasačný súd poukazuje na záver krajského súdu, že blokácia finančných prostriedkov neznemožňovala žalobcovi uhradiť exekvovaný dlh, s čím sa plne stotožňuje aj kasačný súd. Kasačný súd konštatuje, že žalovaný a aj správca dane v predmetnej veci dostatočne a úplne zistili skutkový stav a nebol porušený ani princíp dvojinstančnosti konania, nakoľko je zrejme, že proti rozhodnutiu o daňovej exekučnej výzve v zmysle § 91 Daňového poriadku žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím. V kasačnej sťažnosti absentovalo zo strany sťažovateľa, aké ním navrhnuté dôkazy neboli vykonané a v čom pri tomto posúdení krajský súd pochybil.

28. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd záverom konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v napadnutom rozsudku riadne vysporiadal. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako príliš všeobecné a abstraktné a preto i nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

29. Kasačný súd pri rozhodovaní vychádzal aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR

sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30.06.2021 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR

sp. zn. 4Sžfk/56/2020 zo dňa 26.05.2022, predmetom ktorých bola obdobná vec tých istých účastníkov konania. Kasačný posúdil predmetnú vec zhodne s posúdením kasačným súdom

aj v týchto obdobných veciach a pri tvorbe odôvodnenia tohto rozsudku vychádzal i z dôvodov uvedených v rozsudkoch v týchto obdobných veciach.“

26. Obdobne kasačnú sťažnosť žalobcu (pri analogickej argumentácii ako je v súdnej veci) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave (sp. zn. 6S/222/2019) vyhodnotil už skôr aj iný senát kasačného súdu, a to v rámci rozsudku vo veci sp. zn. 4Sžfk/56/2020 (zo dňa 26. mája 2022), pričom aj na tento rozsudok odkazuje senát najvyššieho správneho súdu

(§ 464 SSP) v tejto veci - konkrétne na body 11 až 17 uvedeného rozsudku

(sp. zn. 4Sžfk/56/2020):

„11. Kasačný súd je v súlade s § 453 ods. 1 časti vety pred bodkočiarkou SSP viazaný kasačnými bodmi. Táto skutočnosť znemožňuje kasačnému súdu dotvárať kasačné sťažnosti a ani dopĺňať. Z tohto dôvodu, kasačný súd musel námietku kasačného súdu týkajúcu sa nesprávnosti postupu správneho súdu vyhodnotiť ako nedôvodnú. Žalobkyňa síce na strane 11 v odrážkach uvádza dôvody, pre ktoré malo prísť k pochybeniu, avšak tie nijakým spôsobom nerozvíja. Pokiaľ žalobkyňa namieta, že napríklad nebolo dostatočným spôsobom vykonané dokazovanie, je potrebné aby žalobkyňa uviedla, aké dokazovanie absentovalo a prečo v tejto časti správny súd uvedené nezákonne posúdil.

12. K námietke týkajúcej sa nezaobstarania si dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, neúplného zistenia skutkového stavu zo strany správnych orgánov a porušenia princípu dvojnásťročnosti konania, kasačný súd uvádza, že tieto pochybenia rovnako konkretizované neboli. Kasačný súd pritom pripomína, že predmetom konania je daňová exekúcia, kde sa vychádza z vykonateľného exekučného titulu. Z podkladov je pritom zrejmé, že v čase vydávania daňovej exekučnej výzvy a napádaných rozhodnutí existoval vykonateľný exekučný titul. Kasačný súd preto nerozumie, aké nedostatky v skutkovom stave mala žalobkyňa na mysli.

13. K námietke týkajúcej sa prekročenia medzi zákonom dovolenej správnej úvahy kasačný súd uvádza, že pri vydávaní napadnutých rozhodnutí tak žalovaný ako aj správny orgán nemajú žiadny priestor na aplikovanie tohto inštitútu. Zo strany orgánov verejnej správy tak nemohlo prísť k prekročeniu medzi správnej úvahy, nakoľko v procese začatia exekučného konania daňový poriadok nepripúšťa žiadnu úvahu pre správcu dane.

14. V kasačnej sťažnosti absentovalo zo strany žalobkyne, aké dôkazy navrhnuté zo strany žalobkyne neboli vykonané a v čom pri tomto posúdení správny súd pochybil. Kasačný súd pritom pripomína, že rozsah preskúmania napádaných rozhodnutí je obmedzený len na exekučné konanie.

15. Kasačný súd konštatuje, že napriek rozsiahlosti kasačnej sťažnosti, je veľmi málo konkretizovaná. Jednotlivé kasačné body kasačný súd pritom nemôže dotvárať. Takáto činnosť by z jeho strany znamenala porušenie rovnosti účastníkov.

16. Po preskúmaní jednotlivých námietok trpiacich vadou prílišnej všeobecnosti a abstraktnosti, kasačný súd nezistil žiadne pochybenia zo strany správneho súdu v rozsahu namietanom v kasačnej sťažnosti. Podané námietky aj so zreteľom na vyššie uvádzané skutočnosti tak vyhodnotil ako nedôvodné.

17. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30. júna 2021, ECLI:SK:NSSR:2021:1019201183.1, predmetom ktorého bola obdobná vec tých istých účastníkov konania. Najvyšší súd Slovenskej republiky posúdil danú vec zhodne s posúdením tejto veci kasačným súdom.“

27. Vyššie uvedené závery iných senátov kasačného súdu v citovaných právnych veciach sú primerane aplikovateľné aj na súdnu vec, a preto na ne senát rozhodujúci v tejto veci odkázal ako na právny základ pre výrok tohto rozsudku.

28. Nad rozsah riadne uplatnených kasačných bodov/námietok, poukazuje senát najvyššieho správneho súdu rozhodujúci v tejto veci aj na body 30 až 39 rozsudku vo veci sp. zn. 10Sžfk/56/2020: „30. Podľa § 89 ods. 3 Daňového poriadku: „Deň vyhotovenia výkazu daňových nedoplatkov je dňom jeho vykonateľnosti. Daňový dlžník sa neupovedomuje o zostavení výkazu daňových nedoplatkov ani o jeho vykonateľnosti.“

31. Podľa § 91 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku: „Daňová exekučná výzva obsahuje výšku daňových nedoplatkov podľa výkazu daňových nedoplatkov alebo vykonateľných rozhodnutí, ktorými bolo uložené peňažné plnenie.“

32. Podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku: „Do 15 dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy môže daňový dlžník podať u správcu dane odvolanie, ak a) nastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhatel'nosti, b) sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná.“

33. Podľa § 91 ods. 6 Daňového poriadku: „Odvolanie musí byť odôvodnené, pričom na neskôr uplatnené dôvody sa neprihliada. Na rozhodovanie o odvolaní sa vzťahujú § 72 až 74.“

34. Vo vzťahu k žalobnej námietke neurčitosti daňovej exekučnej výzvy vydananej na podklade výkazu nedoplatkov dáva kasačný súd nad rámec sťažnostných bodov

a len pre úplnosť do pozornosti nedávny nález Ústavného súdu SR zo dňa 08.09.2021

sp. zn. PL. ÚS 18/2018-40 (ďalej aj „nálež ÚS SR“). V náleze Ústavný súd SR vyslovil, že výkaz nedoplatkov nemožno považovať za rozhodnutie ukladajúce daňovému subjektu novú daňovú povinnosť, následkom čoho nepodlieha prieskumu správnym súdom. Ústavný súd teda nevyhovel návrhu Najvyššieho súdu SR na vyslovenie nesúlady § 89 ods. 3 druhej vety Daňového poriadku, podľa ktorého „daňový dlžník sa neupovedomuje o zostavení výkazu daňových nedoplatkov ani o jeho vykonateľnosti“, s čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a právom na súdnu ochranu. K námietke Najvyššieho súdu SR o nesúlade z dôvodu, že daňový subjekt nemusí mať vedomosť o svojom daňovom nedoplatku,

jeho dôvode a výške, poukázal Ústavný súd SR na právnu domnienku ignorantia iuris non excusat. Ústavný súd SR však ďalej uviedol,

že ak by bol daňový nedoplatok v daňovej evidencii evidovaný v nesprávnej výške, čo by malo za následok obsahovú nesprávnosť výkazu nedoplatkov, má daňový subjekt možnosť využiť svoje právo podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku podať u správcu dane odvolanie voči daňovej exekučnej výzve. V nadväznosti na prostriedky právnej ochrany daňového dlžníka v daňovom exekučnom konaní (odvolanie voči daňovej exekučnej výzve, návrh na zastavenie daňového exekučného konania) Ústavný súd SR zdôraznil požiadavku ústavne konformného výkladu a uplatňovania ustanovení Daňového poriadku, ktoré ich zakotvujú. Predmetná požiadavka vystupuje do popredia pri vykonateľných výkazoch daňových nedoplatkov, ktoré nevznikli v dôsledku právoplatných a vykonateľných rozhodnutí ukladajúcich daňovú povinnosť. V takýchto prípadoch je procesné prostriedky, ktorými sa daňový dlžník domáha právnej ochrany, potrebné posúdiť a uplatniť tak, aby popri sledovaní účelu daňovej exekúcie dôsledne rešpektovali základné právo daňového dlžníka na právnu ochranu. Nemožno tak podľa Ústavného súdu SR za každých okolností vychádzať z výkladu, podľa ktorého v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve či v návrhu na zastavenie daňového exekučného konania možno argumentovať iba okolnosťami, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu (napr. rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 4 Sžf/85/2014 zo 06.10.2015).

35. Z nálezu ÚS SR podľa kasačného súdu nepriamo vyplýva, že nedoručovanie výkazu nedoplatkov daňovému dlžníkovi i nemožnosť napadnúť výkaz nedoplatkov správnu žalobou má byť v aplikačnej praxi „kompenzované“ v štádiu daňovej exekúcie s cieľom zabezpečiť dostatočnú právnu ochranu daňovému dlžníkovi brániacemu sa proti daňovej exekúcii na podklade výkazu nedoplatkov bez vydania predchádzajúceho rozhodnutia, a to ústavne konformnou aplikáciou § 91 ods. 5 Daňového poriadku.

36. Je potrebné vziať na zreteľ, že výkaz nedoplatkov sa daňovému dlžníkovi nedoručuje a doručuje sa mu až daňová exekučná výzva, ktorá však podľa doslovného gramatického znenia § 91 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku nemusí striktné obsahovať identifikačné údaje samotného daňového nedoplatku čo do jeho dôvodu. Doslovnú literu zákona možno naplniť už len označením výšky nedoplatku a čísla a dátumu zostavenia vykonateľného výkazu nedoplatkov, ktoré však daňovému dlžníkovi nemusia nič hovoriť, keďže samotný výkaz nedoplatkov sa mu predtým nedoručoval. Takáto reštriktívnejšia špecifikácia môže zabrániť tomu, aby bol daňový dlžník schopný jednoznačne identifikovať daňový nedoplatok čo do jeho dôvodu. Za situácie, že daňový dlžník nie je schopný presne a nezameniteľne identifikovať,

aký z jeho (potenciálne) viacerých daňových nedoplatkov sa na podklade daňovej exekučnej výzvy vymáha, resp. nemá k dispozícii samotný výkaz nedoplatkov, potom môže byť pre neho problematické uplatniť aj jeho procesnú obranu v daňovom exekučnom konaní v rozsahu predpokladanom § 91 ods. 5 Daňového poriadku a v zmysle záverov, aké vyslovil Ústavný súd SR v uvedenom náleze.

37. Kasačný súd preto zastáva názor, že v prípade daňových exekúcií vedených na podklade vykonateľných výkazov nedoplatkov zostavených bez vydania predchádzajúceho rozhodnutia majú správcovia dane aplikovať ustanovenie § 91 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku ústavne komforme a v daňových exekučných výzvach označovať výkaz nedoplatkov nielen výslednou sumou daňového nedoplatku a evidenčným číslom a dátumom zostavenia výkazu nedoplatkov, ale aj údajmi definujúcimi samotný daňový nedoplatok čo do jeho dôvodu tak, aby daňový dlžník mohol nedoplatok jednoznačne identifikovať a následne sa aj účinne brániť proti exekúcii dostupnými právnymi prostriedkami (odvolanie proti daňovej exekučnej výzve, zastavenie exekučného konania), pričom v rámci takejto obrany môže namietať i prípadnú obsahovú a formálnu nesprávnosť výkazu nedoplatkov ako exekučného titulu.

38. V daňovej exekučnej výzve je tak žiaduce uviesť najmä druh samotného daňového nedoplatku podľa § 89 ods. 2 Daňového poriadku, zdaňovacie obdobie, druh dane a splatnosť dane, ku ktorým nedoplatok prislúcha, resp. pripojiť výkaz nedoplatkov ako prílohu k daňovej exekučnej výzve. Tým sa docieli to, že daňový dlžník bude s určitosťou vedieť, aký daňový nedoplatok sa na podklade daňovej exekučnej výzvy vymáha a ako sa proti tomuto vymáhaniu brániť dostupnými právnymi prostriedkami. Je pravdou, že daňový dlžník môže potom, čo obdrží daňovú exekučnú výzvu, získať tieto informácie i nahliadnutím do spisu alebo požiadaním o kópiu výkazu nedoplatkov správcu dane. S ohľadom na plynutie 15 dňovej lehoty na podanie odvolania proti daňovej exekučnej výzve a



neprihliadanie na neskôr uplatnené dôvody odvolania je však účelnejšie začleniť tieto obsahové náležitosti už do daňovej exekučnej výzvy tak, aby dlžník mohol daňový nedoplatok jednoznačne identifikovať už v štádiu obdržania daňovej exekučnej výzvy. Kasačný súd je teda toho názoru, že § 91 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku je potrebné vykladať ústavne konformne, v súlade s princípom dobrej verejnej správy a tak, aby sa v exekučnom daňovom konaní mohol reálne i naplniť predpoklad účinnej procesnej obrany dlžníka vrátane preskúmania obsahovej nesprávnosti výkazu nedoplatkov v zmysle nálezu ÚS SR.

39. Kasačný súd poznamenáva, že v predmetnom prípade sťažovateľ síce namietal, že daňová exekučná výzva neoznačuje druh dane a zdaňovacie obdobie, a to v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve i v správnej žalobe, avšak v kasačnej sťažnosti uvedené opomenul uviesť a rozvinúť. Z dôvodu viazanosti kasačnými bodmi podľa § 453 SSP kasačný súd uvedený nedostatok preto neskúmal z toho hľadiska, či vedie k nezákonnosti rozhodnutí správnych orgánov a potrebe zrušenia rozsudku krajského súdu alebo zmeny rozsudku krajského súdu a zrušenia rozhodnutia žalovaného a tieto súvislosti uviedol len ako obiter dictum.“

29. Kasačný súd sa v súlade s vyššie uvedeným nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

30. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP). Kasačný súd nepriznal trovy konania ani úspešnému žalovanému z dôvodu, že žalovaný je orgánom štátnej správy a kasačný súd v danej veci nevezhliadol výnimočnosť situácie zakladajúcu nárok na priznanie náhrady trov konania takémuto orgánu.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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