

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/74/2022
Identifikačné číslo spisu: 1020200223
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1020200223.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., vo veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec 962 21, IČO: 45 300 950, právne zastúpený : KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozká 4, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 09, IČO : 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo : 102800432/2019 z 5. decembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/41/2020 - 243 z 21. apríla 2022, 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 právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Správca dane dňa 19. septembra 2019 vydal podľa § 91 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“) daňovú exekučnú výzvu č. 102196025/2019, ktorou:
 - oznámil žalobcovi, že vydaním rozhodnutia z 26. júna 2019 sa začalo daňové exekučné konanie na vymożenie daňového nedoplatku na podklade výkazu nedoplatkov,
 - vyzval žalobcu, aby v lehote 8 dní od doručenia daňovej exekučnej výzvy zaplatil daňový nedoplatok vo výške 182 574,88 € na účet správcu dane,
 - upozornil žalobcu, že v prípade nezaplatenia vydá daňový exekučný príkaz na vykonanie exekúcie príkázaním pohľadávky z účtu v banke

- zakázal žalobcovi nakladať s peňažnými prostriedkami zablokovanými na jeho účtoch v bankách, pričom ho oboznámil s tým, že na základe príkazu žalobcu poskytovateľa platobných služieb poukážu sumu daňového nedoplatku alebo jeho časti na účet správcu dane.

2. Rozhodnutím č. 102800432/2019 z 5. decembra 2019 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 102196025/2019 z 19. septembra 2019, ktorým bolo žalobcovi oznámené daňovou exekučnou výzvou vymáhanie daňového nedoplatku v sume 182 574,88 € v zmysle § 91 Daňového poriadku, stanoveného na základe vykonateľného výkazu daňových nedoplatkov č. 101510062/2019 zostavený správcom dane z evidencie daní daňového dlžníka - žalobcu ku dňu 19. júna 2019 vo výške 182 574,88 €.

II.

Konanie pred správnym súdom

3. Správnou žalobou doručenu správnemu súdu sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného i daňovej exekučnej výzvy. Žiadal ich zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, ako aj priznať žalobe odkladný účinok.

4. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaného, že daňová exekučná výzva nepredstavovala zásah do jeho práv a právom chránených záujmov. Odkázal na príslušnú judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 3Sžf/77/2012 a sp.zn. 8Sžf/19/2013), ktorá pripustila možnosť podrobiť daňovú exekučnú výzvu prieskumu zákonnosti. Podotkol, že daňová exekučná výzva mení, resp. obmedzuje dispozičné právo povinného nakladať so svojím majetkom a zasahuje tým do jeho vlastníckeho práva.

5. Okrem uvedeného namietal, že blokáciou finančných prostriedkov vo výške 4 000 000,- € správca dane objektívne znemožnil žalobcovi plnenie si jeho zákonných povinností i úhradu predmetného daňového nedoplatku a exekúcia je preto neprípustná. Žalobca nesúhlasil ani s názorom žalovaného, že jeho snahou nie je uhrádzať daňové nedoplatky. Zdôraznil, že daňové nedoplatky je pripravený hradíť, avšak bráni tomu blokácia jeho finančných prostriedkov zo strany správcu dane.

6. Žalobca záverom poukázal na to, že žalovaný a správca dane si neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci a vydanými rozhodnutiami prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy.

7. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/41/2020-243 z 21. apríla 2022 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102800432/2019 z 5. decembra 2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 SSP tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

8. Krajský súd v prvom rade poukázal na to, že daňové exekučné konanie je vykonávacím konaním, v ktorom sa vymáha daňový nedoplatok, resp. iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím v daňovom konaní. Jednotlivé úkony správcu dane v štádiu daňového exekučného konania v zásade nie je možné kvalifikovať ako rozhodnutia preskúmateľné v správnom súdnictve podľa SSP, pretože tieto úkony smerujú k vykonaniu právoplatného exekučného titulu, ktorý zakladá povinnosť daňového subjektu zaplatiť vyrubenú sumu. Z tejto zásady však existujú výnimky, s ktorými počíta Daňový poriadok ako s preskúmateľnými okolnosťami i počas exekučného konania, a to v odvolacom daňovom konaní.

9. Ďalej poukázal na to, že daňová exekučná výzva spôsobuje aj hmotnoprávne následky, nemá výlučne len charakter procesného rozhodnutia. Daňovou exekučnou výzvou sa totiž povinnému subjektu ukladá tiež zákaz nakladania s majetkom, na ktorý chce správca dane uplatniť výkon daňovej exekúcie. Teda nielenže zakladá určitý vzťah medzi povinným a správcom dane, ale fakticky mení aj rozsah práv povinného k určitým zložkám jeho majetku. Obmedzenie dispozičného práva povinného subjektu nakladať so svojím majetkom možno právne kvalifikovať ako zásah do vlastníckeho práva, ktorému je priznaná ochrana nielen na úrovni vnútroštátnej (čl. 20 a nasl. Ústavy SR), ale aj

medzinárodnej (čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, čl. 17 Charty základných práv EÚ).

10. Do pozornosti dal aj judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozhodnutia sp. zn. 2Sžf/63/2016, 3Sžf/77/2012, 5Sžf/66/2012, 2Sžf/65/2012), podľa ktorej daňová exekučná výzva podlieha súdному prieskumu v obmedzenom rozsahu. Zákonnosť daňovej exekučnej výzvy správny súd preskúmava v rozsahu dôvodov uvedených v ustanovení § 91 ods. 5 Daňového poriadku, pričom ide o také okolnosti, ktoré nastali po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu. Opačný výklad by viedol k duplicitnej možnosti súdneho prieskumu zákonnosti exekučného titulu i v štádiu exekučného konania, čo je v rozpore s princípom subsidiarity, ktorý pri prechode do ďalšej úrovne právnej ochrany počíta s vyčerpaním právneho prostriedku nápravy v predchádzajúcom štádiu.

11. Mal za to, že v Daňovom poriadku právne upravené rozhodnutia vydávané daňovým orgánom v daňovom exekučnom konaní, t. j. rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania a daňová exekučná výzva, sú dva samostatné inštitúty, ktoré oba pramene z povinnosti správcu dane exekvovať sumu daňového nedoplatku po márnom uplynutí lehoty na jeho úhradu, pričom tieto dva inštitúty pri koexistencii popri sebe zároveň na seba nadväzujú a dopĺňajú sa v konaní majúcom za cieľ splatenie daňového dlhu (daňovej povinnosti) priamym vynútením príslušnou autoritou verejnej moci. Rozhodnutím o začatí daňového exekučného konania sa daňová exekúcia začína. Vydáva ho správca dane na podklade exekučného titulu. Exekučným titulom je okrem vykonateľného rozhodnutia alebo exekučného titulu podľa osobitného predpisu aj výkaz nedoplatkov. Rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania je právoplatné dňom doručenia, pričom však nie je určené daňovému subjektu - jemu sa toto rozhodnutie nedoručuje (ust. § 90 ods. 3 Daňového poriadku). Toto rozhodnutie sa doručuje osobám, na ktoré sa vzťahuje výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka, teda osobám užívajúcim, evidujúcim, nakladajúcim alebo spravujúcim tento majetok. Takýmito osobami sú napríklad banky. Rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania obsahuje okrem iných náležitostí aj výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka, ktorý podlieha daňovej exekúcii, ako aj zákaz umožniť zaťažiť majetok daňového dlžníka, s výnimkou práva správcu dane zriadiť zákonné záložné právo v prospech vymáhanej dane.

12. V prejednávanom prípade rozhodnutím číslo : 101563311/2019 z 26. júna 2019 správca dane začal podľa § 90 ods. 1 Daňového poriadku daňové exekučné konanie vo veci vymáhania daňového nedoplatku vo výške 182 574,88 eur od žalobcu ako daňového dlžníka. Exekučným titulom na začatie daňového exekučného konania bol vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov číslo: 101510062/2019 zostavený z evidencie daní daňového dlžníka (žalobcu) ku dňu 19. júna 2019 v uvedenej výške. Výška daňových nedoplatkov žalobcu sporná nebola. V rozhodnutí o začatí daňového exekučného konania, ktoré správca dane doručil trom bankám, v ktorých mal žalobca vedené bankové účty, je uvedená informácia, podľa ktorej správca dane v súlade s ustanovením § 108 Daňového poriadku vykoná daňovú exekúciu príkazom pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb. Ďalej správca dane v uvedenom rozhodnutí zakázal poskytovateľom platobných služieb, aby akokoľvek nakladali s majetkom daňového dlžníka (žalobcu), ktorý podlieha daňovej exekúcii, a to ani v jeho prospech alebo na jeho príkaz vrátane jeho zaťaženia. V súlade s § 108 ods. 5 Daňového poriadku bolo poskytovateľom platobných služieb prikázané, aby po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania zablokovali na účtoch daňového dlžníka (žalobcu) peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku, a to aj vtedy, ak peňažné prostriedky prichádzajú na účet daňového dlžníka postupne. Zároveň rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania obsahuje informáciu (privolenie), že na základe príkazu daňového dlžníka poskytovateľ platobných služieb zo zablockovaných peňažných prostriedkov poukáže na daňový exekučný účet správcu dane peňažné prostriedky vo výške vymáhaného daňového nedoplatku alebo jeho časti.

13. Krajský súd vychádzajúc z vyššie opísaného skutkového stavu veci a zákonnej úpravy vzťahujúcej sa na posudzovaný prípad vyslovil záver, že správca dane pri rozhodnutí o začatí daňového exekučného konania postupoval plne v súlade so zákonom. Rozhodnutím oznámil začatie daňovej exekúcie, adresoval ho osobám, ktorým je podľa zákona toto rozhodnutie určené a v súlade so zákonom a v jeho intenciách im zakázal nakladať s finančnými prostriedkami žalobcu. V tejto

súvislosti je potrebné zdôrazniť, že správca dane v tomto rozhodnutí v obmedzenej miere umožnil nakladať s finančnými prostriedkami žalobcu na predmetných bankových účtoch, a to pokiaľ sa dispozičný úkon bude týkať úhrady daňových nedoplatkov - exekvovaného daňového dlhu.

14. Daňovou exekučnou výzvou číslo : 102196025/2019 z 19. septembra 2019 správca dane oznámil žalobcovi, že na základe exekučného titulu, ktorým je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov správcu dane číslo : 101510062/2019 zostavený z evidencie daní daňového dlžníka (žalobcu) ku dňu 19. júna 2019 vo výške 182 574,88 eur začal v súlade s ustanovením § 90 ods. 1 Daňového poriadku daňové exekučné konanie vydaním rozhodnutia čísla : 101563311/2019 z 26. júna 2019 na vymoženie daňového nedoplatku v uvedenej výške a vyzval ho, aby v lehote 8 dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy zaplatil daňový nedoplatok vo výške 182 574,88 eur na daňový exekučný účet správcu dane. Žalobca bol súčasne podľa ustanovenia § 91 ods. 2 písm. g) Daňového poriadku správcom dane upozornený, že ak daňový nedoplatok nebude v lehote určenej zaplatený, vydá správca dane exekučný príkaz na vykonanie exekúcie, a to z účtov žalobcu vedených u poskytovateľov platobných služieb. Týmto rozhodnutím bolo žalobcovi zakázané nakladať z finančnými prostriedkami na bankových účtoch, a to do výšky predstavujúcej exekvovanú sumu. Tiež bol žalobca informovaný, že v zmysle ustanovenia § 108 ods. 5 Daňového poriadku na základe jeho príkazu poskytovateľa platobných služieb poukážu zo zablokovaných peňažných prostriedkov na daňový exekučný účet správcu dane peňažné prostriedky vo výške vymáhaného daňového nedoplatku alebo jeho časti.

15. Správny súd ďalej uviedol, že správca dane rovnako pri vydaní napadnutej daňovej exekučnej výzvy postupoval v súlade so zákonom. V daňovej exekučnej výzve správca dane zrozumiteľne vysvetlil dôvod vydania tohto rozhodnutia a v súlade s ustanovením § 91 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku konkretizoval výšku daňových nedoplatkov podľa exekučného titulu (výkazu daňových nedoplatkov), na podklade ktorého sa daňové exekučné konanie začalo. Neobstojí preto námietka žalobcu, že z daňovej exekučnej výzvy nie je zrejmé, na akom základe začal správca dane daňové exekučné konanie. Žalobca bol tiež vyzvaný k dobrovoľnému plneniu daňového dlhu. Hoci rozhodnutie zakazuje žalobcovi nakladať s prostriedkami na v rozhodnutí uvedených bankových účtoch, zároveň ho informuje o tom, že pokiaľ bude dispozičným úkonom úhrada žalobcovho daňového dlhu, ktorý je predmetom exekúcie, tento úkon je možný, čo je v súlade s ustanovením § 108 ods. 5 veta druhá Daňového poriadku. Ani námietka žalobcu, že mu bolo na jednej strane zakázané nakladať s jeho finančnými prostriedkami na bankových účtoch a zároveň mal určenú povinnosť splatiť daňový dlh, nemôže byť preto považovaná za dôvodnú. Uvedená argumentácia pravdepodobne pramení z nepochopenia textu v daňovej exekučnej výzve, pričom však nie je súladná s obsahom a významom napadnutého rozhodnutia.

16. Pokiaľ žalobca namietal, že sú mu blokované finančné prostriedky v ním uvedenej výške, tak táto skutočnosť podľa názoru správneho súdu z administratívneho spisu nevyplýva. Rozhodnutia daňových orgánov týkajúce sa exekučnej výzvy napadnuté žalobou ukladajú príkazy a obmedzenia len vo výške exekvovanej sumy, nie nad jej rámec. Taktiež rozhodnutie o začatí exekučného konania, ako je to v ňom explicitne uvedené, ukladá dotknutých osobám (bankám) obmedzenia s prostriedkami žalobcu na jeho bankových účtoch len do výšky exekvovanej sumy. Ani túto námietku žalobcu nie je možné preto považovať za dôvodnú. Za nedôvodnú a ničím nepodloženú rovnako možno považovať námietku žalobcu rozporujúcu konštatovanie žalovaného o úmysle žalobcu vyhýbať sa realizácii svojich daňových povinností, nakoľko toto konštatovanie žalovaného v napadnutom rozhodnutí absentuje.

17. Správny súd konštatoval, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybníť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného ani daňovej exekučnej výzvy, ktoré sú len logickým zákonným vyústením začatého exekučného konania, v ktorom správca dane uskutočňuje úkony na vymoženie daňového nedoplatku vyrubeneho právoplatnými a vykonateľnými rozhodnutiami. V rámci súdneho prieskumu exekučnej výzvy je správny súd oprávnený preveriť zákonnosť postupu správcu dane len v danom štádiu exekučného konania. Neskúma zákonnosť právoplatných a vykonateľných rozhodnutí (exekučného titulu), na základe ktorých bolo daňové exekučné konanie začaté. V prejednávanom prípade nenastali po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu také okolnosti (§ 91 ods. 5 Daňového poriadku), ktoré by boli spôsobilé k vysloveniu nezákonnosti daňovej exekučnej výzvy. A

teda nenastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo by bránili jeho vymáhateľnosti a rovnako tak neexistujú žiadne iné dôvody, pre ktoré by bola daňová exekúcia v danej veci neprípustná. Pre úplnosť správny súd dodal, že žalobca ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, má právo využitia opravných prostriedkov počas daňového konania. Exekúcia v súlade so zákonom nastupuje až po tom, ako sa stali nedoplatky žalobcu na daniach vykonateľnými.

18. Vo vzťahu k vyššie uvedenému, správny súd poukázal na rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR - rozsudok sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30. júna 2021, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/186/2019-211, ktorým zamietol žalobu žalobcu v obdobnej veci týkajúcu sa totožných účastníkov konania ako v tomto konaní. Ďalej správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/85/2014, v ktorom sa konštatuje nasledovné: „Daňová exekučná výzva podlieha len v obmedzenom rozsahu súdnemu prieskumu zákonnosti. Jej zákonnosť možno preskúmať iba z dôvodov podľa § 91 ods. 5 písm. a/ a b/ Daňového poriadku, pričom podľa názoru Najvyššieho súdu ide o také okolnosti, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatného exekučného titulu. Opačný výklad by viedol k duplicitnej možnosti súdneho prieskumu zákonnosti exekučného titulu i v štádiu exekučného konania, čo je v rozpore s princípom subsidiarity, ktorý pri prechode do ďalšej úrovne právnej ochrany, počíta s vyčerpaním právneho prostriedku nápravy v predchádzajúcom štádiu jeho vymáhateľnosti.“

19. Na základe uvedených skutočností a po oboznámení sa s pripojeným administratívnym spisom správny súd dospel k záveru, že postup ako aj rozhodnutia orgánov verejnej správy v oboch inštanciách sú zákonné, konajúce orgány verejnej správy vyvodili správne skutkové aj právne závery, pričom s týmito sa správny súd v celom rozsahu stotožnil. Správny súd záverom poznamenal, že žalovaný v rozhodnutí nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Preto odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05, I. ÚS 141/09-12).

III.

Argumentácia účastníkov konania

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti konkrétne namietal, že:

- správny súd si neobstaral dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, správne orgány spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný stav veci,
- zo strany správnych orgánov došlo k prekročeniu medzí zákonom dovolenej správnej úvahy, nakoľko hodnotenie dôkazov nemôže byť ľubovoľné,
- na dôkazy získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi nemožno prihliadnuť,
- v odôvodnení správnych rozhodnutí sa orgány verejnej správy nevysporiadali s námietkami sťažovateľa, nevykonali dokazovanie v potrebnom rozsahu a nevysporiadali sa s otázkou prečo nevykonali všetky dôkazy navrhnuté účastníkom konania,
- napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci tak trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo také zistenie skutkového stavu, ktoré je pre posúdenie predmetnej veci nedostačujúce a obsahuje aj rozpory, ktoré správny súd nijako neodstránil,
- správny súd len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdnemu konaniu, avšak jeho úlohou je samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení správneho orgánu,
- v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami zo strany správneho súdu,

- napadnutý rozsudok sa v odôvodnení nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci.

22. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

IV.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“), ako súd kasačný, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu (§ 137 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia a konanie im predchádzajúce, najmä z pohľadu či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v správnej žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

26. Pred uvedením dôvodov, na ktorých spočíva výroková časť rozsudku, kasačný súd preskúmal konania medzi totožnými účastníkmi konania v obdobných skutkových veciach, ktoré boli vedené pred Najvyšším správnym súdom, ako aj pred Najvyšším súdom SR, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva od 1. augusta 2021 na Najvyšší správny súd. Kasačný súd zistil, že právne otázky vznesené sťažovateľom boli kasačným súdom už v obdobných skutkových veciach posúdené, a to v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn.8Sžfk/81/2020 zo dňa 30. júna 2021 a v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu sp. zn.4Sžfk/56/2020 zo dňa 26. mája 2022, sp. zn.10Sžfk/56/2020 zo dňa 28. júna 2022 a sp. zn. 5Sfk/38/2022 z 27. apríla 2023. Kasačný súd v týchto konaniach zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/56/2020 zo dňa 28. júna 2022, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu (body 21 až 29 a 34 až 39) ho uvádza:

„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 právnenému 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 správcu dane.

25. K ďalšej námietke žalobcu a to vo vzťahu k nesprávnemu právnenému 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 zrejмый 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 dvojinštančnosti 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 zrejmé, 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 dvojinštančnosti konania, nakoľko je zrejmé, 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 spochybniť 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.

[...]

34. Vo vzťahu k žalobnej námietke neurčitosti daňovej exekučnej výzvy vydanej na podklade výkazu nedoplatkov dáva kasačný súd nad rámec sťažnostných bodov a len pre úplnosť do pozornosti [dáva] nedávny nález Ústavného súdu SR zo dňa 08.09.2021 sp. zn. PL. ÚS 18/2018-40 (ďalej aj „nález 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 nesúladu § 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 [sú] 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 striktne 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 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 požiadanim 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 namieta, 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.“

27. S poukazom na dôvody uvedené vyššie Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú postupom podľa § 461 SSP zamietol.

28. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 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 nevzhladol výnimočnosť situácie zakladajúcej nárok na priznanie náhrady trov konania takémuto orgánu (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

29. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

