

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/9/2022  
Identifikačné číslo spisu: 6021200006  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6021200006.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MASSIVE DYNAMIC, s. r. o., so sídlom Sládkovičova 1209/3, Fiľakovo, IČO: 46 694 200, právne zastúpený: JUDr. Katalin Némethová, advokátka, so sídlom Nám. sv. Imricha 21, Štúrovo, IČO: 42 212 561, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného

č. 101672492/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101674596/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101674430/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101674142/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101673660/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101673856/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101673159/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

č. 101674902/2020 zo dňa 4. novembra 2020 a

č. 101674306/2020 zo dňa 4. novembra 2020,

o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76S/1/2021-96 zo dňa 15. júna 2021, takto

### **r o z h o d o l :**

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

II. Návrh žalobcu na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie sa z a m i e t a .

III. Účastníkom sa nárok 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 správnym súdom

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) uznesením 76S/1/2021-96 zo dňa 15. júna 2021 (ďalej len „napadnuté uznesenie“) podľa § 98 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny

súdny poriadok (ďalej len „SSP“) odmietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101672492/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101674596/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101674430/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101674142/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101673660/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101673856/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101673159/2020 zo dňa 4. novembra 2020, č. 101674902/2020 zo dňa 4. novembra 2020 a č. 101674306/2020 zo dňa 4. novembra 2020 (ďalej „napadnuté rozhodnutia“).

2. Napadnutými rozhodnutiami žalovaný zrušil odvolaniami žalobcu napadnuté rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica, ktorými tento nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet a vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, marec, máj, jún, júl, august, september a december roku 2015. Napadnutými rozhodnutiami žalovaný zároveň veci vrátil Daňovému úradu Banská Bystrica na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. V odôvodnení napadnutého uznesenia správny súd uviedol, že žalobca sa podanou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí, ktoré majú procesnú a predbežnú povahu, a nejde o rozhodnutia konečné, ktorými by sa administratívne konania právoplatne ukončili. Poukázal, že aj rozhodnutia takéhto charakteru by boli spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, ak by mohli mať za následok ujmu na subjektívnych právach žalobcu ako účastníka administratívneho konania, k čomu však správny súd nedospel keďže ide o také procesné rozhodnutia, ktorými boli zrušené rozhodnutia správca dane vydané vo vyrubovacom konaní, a teda také, ktorými bolo vyhovené odvolaniam žalobcu.

4. Pokiaľ ide o žalobcom uplatňované nároky súvisiace s daňou z pridanej hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobiach, tieto vzhľadom na vyhovenie odvolaniam žalobcu napadnutými rozhodnutiami budú predmetom posudzovania v príslušných vyrubovacích konaniach a žalobca v nich bude môcť uplatniť i svoje námietky týkajúce sa doručenia protokolu z daňovej kontroly.

5. Správny súd v odôvodnení napadnutého uznesenia poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý v obdobnej veci sp. zn. 2Sžf/76/2015 z 14. decembra 2016 dospel k záveru, že takéto rozhodnutia, ktorými boli zrušené rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, majú predbežnú povahu a súdnemu prieskumu budú podliehať až prípadné rozhodnutia žalovaného o odvolaniach proti rozhodnutiam správca dane, vydané na základe daných zrušujúcich rozhodnutí.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti napadnutému uzneseniu správneho súdu podal žalobca v postavení sťažovateľa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú kasačný súd podľa obsahu posúdil ako podanú z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej „SSP“). Na výzvu správneho súdu na doplnenie kasačnej sťažnosti sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnuté uznesenie správneho súdu zrušil a zároveň navrhol zrušiť i napadnuté rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že protokol z daňovej kontroly č. 101452275/2018 z 27. júla 2018 mu nebol zákonom predpísaným spôsobom doručený, čoho dôsledkom je neukončenie daňovej kontroly u sťažovateľa v zákonnej lehote, pričom však z tohto správca dane ani žalovaný nevyvodili žiadne dôsledky. Poukázal, že správny súd v napadnutom uznesení, ako dôvody odmietnutia žaloby uviedol tri veci, a to že napadnuté rozhodnutia žalovaného majú čiastočnú, predbežnú resp. administratívnu povahu, nemajú za následok ujmu na subjektívnych právach účastníka konania a sťažovateľ si môže uplatniť námietky ohľadne nezákonného doručenia protokolu vo vyrubovacom konaní. S odôvodnením, že rozhodnutia správneho orgánu majú administratívnu povahu a len rušia rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa vydané vo vyrubovacích konaniach sa stotožňuje iba, ak by vyrubovacie konania neboli začaté v rozpore so zákonom č.

563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“).

8. Sťažovateľ nesúhlasil ani s odôvodnením napadnutého uznesenia, že sťažovateľovi nebola spôsobená ujma a neboli porušené jeho subjektívne práva ako účastníka konania. Uviedol, že zákonnej povinnosti správcu dane vykonávať daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote zodpovedá oprávnenie žalobcu požadovať od žalovaného splnenie si tejto povinnosti. Námietky ohľadom doručovania protokolu uvádzal, avšak žalovaný sa nimi vôbec nezaoberal. Podľa sťažovateľa mal správny súd skúmať žalobu sťažovateľa v kontexte celkového priebehu daňovej kontroly, ako takej, aby poskytol ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej alebo právnickej osoby v oblasti verejnej správy. Uviedol, že nemal možnosť obrátiť sa na správny súd už v prípade vydania pôvodných nezákonných 1. stupňových rozhodnutí o vyrubení dane, nakoľko táto žaloba by bola zamietnutá s odôvodnením, že mal využiť najprv riadne opravné prostriedky, ktoré aj podal a (ktorého doplnenie) žalovaný odignoroval, nevysporiadal sa s námietskami sťažovateľa, a zrušil rozhodnutia a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z iných dôvodov, ako sťažovateľ uviedol v doplnení odvolania.

9. Napadnuté uznesenie tak považuje sťažovateľ za porušenie ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných zásad a princípov právneho štátu, najmä princípu spravodlivosti a ochrany zákonnosti, princípov riadneho a spravodlivého procesu, princípu právnej istoty, princípu predvídateľnosti práva, vrátane predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci a princípu ochrany legitímnych očakávaní, legitímnej dôvery, avšak najmä princípu, že právo nemôže vzniknúť z bezprávia a nespravodlivosti.

10. V súvislosti s vyššie uvedeným sťažovateľ navrhol kasačnému súdu položiť prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ v ktorých navrhol zistiť, či je v súlade s právom EÚ, ak orgány verejnej správy pokračujú v konaní napriek tomu, že samotný vnútroštátny zákon určil procesnú lehotu na dĺžku konania, pričom takto určená lehota márne uplynula, a či je v súlade s právom EÚ, ak v súvislosti s vyššie uvedeným súdne orgány nechránia práva a oprávnené záujmy účastníkov konania.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním z 14. októbra 2021 tak, že sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu a námietky sťažovateľa považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

### III.

#### Posúdenie Najvyššieho správneho súdu SR

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnuté uznesenie správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

13. Správny súd vo svojom žalobu odmietajúcom uznesení uviedol, že v okolnostiach veci chýba správnej žalobe sťažovateľa spôsobilý predmet prieskumu, keďže sťažovateľ sa domáha prieskumu napadnutých rozhodnutí žalovaného, ktorými žalovaný zrušil odvolaniami sťažovateľa napadnuté rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica a veci mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Sťažovateľ s vyššie uvedeným nesúhlasí v zásade z dôvodu, že (1) podľa jeho názoru vyrubovacie konania boli s ohľadom na ním tvrdené prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly začaté v rozpore s Daňovým poriadkom a (2) z dôvodu, že žalovaný na túto skutočnosť v odôvodnení napadnutých rozhodnutí nereagoval a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica zrušil z iných dôvodov, čo (3) sťažovateľ považuje za rozporné so základnými zásadami a princípmi právneho štátu.

14. Kasačný súd zhrňujúc argumentáciu sťažovateľa za rozhodujúce považuje posúdenie, či v okolnostiach veci možno napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný zrušil odvolaniami sťažovateľa napadnuté rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica a veci mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, tvoria spôsobilý predmet súdneho prieskumu v správnom súdnom konaní.

15. 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.“

16. Podľa § 7 písm. a/ a b/ SSP „Správne súdy nepreskúmajú ... a) právoplatné rozhodnutia orgánov verejnej správy a opatrenia orgánov verejnej správy, ak účastník konania pred ich právoplatnosťou nevyčerpal všetky riadne opravné prostriedky, ktorých použitie umožňuje osobitný predpis; ... b) správne akty orgánov verejnej správy, ktoré nemajú povahu rozhodnutia o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzickej osoby a právnickej osoby, najmä rozhodnutia a opatrenia organizačnej povahy a rozhodnutia a opatrenia upravujúce vnútorné pomery orgánu, ktorý ich vydal, ak tento zákon neustanovuje inak,“

17. Vo všeobecnosti súdnemu prieskumu v správnom súdnom konaní podliehajú také rozhodnutia orgánu verejnej správy a opatrenia orgánu verejnej správy, ktorými bola fyzická alebo právnická osoba ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch, ak boli vyčerpané riadne opravné prostriedky v konaní pred orgánom verejnej správy, a zároveň, ak nejde o rozhodnutia alebo opatrenia, ktorých preskúmanie je zo súdneho prieskumu v správnom súdnom konaní vylúčené podľa § 7 SSP. Správne súdy teda preskúmajú v zásade až také rozhodnutia alebo opatrenia verejnej správy, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov nadobudli právoplatnosť. Ochrana poskytovaná prostredníctvom správnych súdov má mať až následnú, subsidiárnu povahu, ktorá však nemá nahrádzať procesy v rámci verejnej správy. Inými slovami, procesy v rámci verejnej správy (najmä odvolacie konanie prostredníctvom využitia riadnych opravných prostriedkov) má mať prednosť pred súdnou ochranou realizovanou v správnom súdnom konaní, ktorá je až následná.

18. Ako uvádza i komentárová literatúra, ... predpokladom postupu správneho súdu je, aby pri rozhodnutí alebo opatrení orgánu verejnej správy vydaného v administratívnom konaní išlo o rozhodnutie alebo opatrenie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť. Táto podmienka nie je v Správnom súdnom poriadku výslovne zakotvená, vyplýva však z ustanovenia § 7 písm. a/, podľa ktorého správne súdy nepreskúmajú právoplatné rozhodnutia orgánov verejnej správy a opatrenia orgánov verejnej správy, ak účastník konania pred ich právoplatnosťou nevyčerpal všetky riadne opravné prostriedky, ktorých použitie umožňuje osobitný predpis ... (BARICOVÁ, Jana, ŠTEVČEK, Marek. § 6 [Právomoc správnych súdov]. In: BARICOVÁ, Jana, FEČÍK, Marián, ŠTEVČEK, Marek, FILOVÁ, Anita a kol. Správny súdny poriadok. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2017, s. 108.).

19. Správny súd v tejto súvislosti poukázal i na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/76/2015 z 14. decembra 2016, ktorý riešil obdobnú situáciu a dospel k záveru, že rozhodnutia akými sú napadnuté rozhodnutia majú predbežnú povahu a súdnemu prieskumu budú podliehať až prípadné rozhodnutia žalovaného o odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane, vydané na základe daných zrušujúcich rozhodnutí. Najvyšší súd SR zároveň uviedol, že zrušujúce rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu sa netýkajú základných práv a slobôd, keďže nejde o konečné rozhodnutia, ktoré by boli spôsobilé založiť, meniť alebo rušiť oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb, alebo by nimi boli práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Kasačný súd sa s týmto posúdením stotožňuje a nevidí dôvod na odklon.

20. V okolnostiach preskúmvanej veci sťažovateľ voči prvostupňovým rozhodnutiam prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica podal riadne opravné prostriedky (odvolania), ktorým žalovaný vyhovel, prvostupňové rozhodnutia zrušil a vec vrátil prvostupňovému

správnemu orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie. Ten bude vo veci ďalej konať a rozhodovať, pričom jeho rozhodnutia bude opäť možné preskúmať v riadnom odvolacom konaní. Sťažovateľ bude môcť svoje výhrady voči postupu správcu dane uplatniť ako v rámci vyrubovacieho konania, tak i v rámci odvolacieho konania, teda v rámci procesov vo verejnej správe. Až pokiaľ by následne žalovaný odvolaniam sťažovateľa nevyhovel, prvostupňové rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica sa stanú právoplatnými a rozhodnutie žalovaného bude následne i spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Práve týmto postupom bude zabezpečená ochrana práv a oprávnených záujmov sťažovateľa.

21. Sama skutočnosť, že sťažovateľ sa zrušenia prvostupňových rozhodnutí Daňového úradu Banská Bystrica domáhal z iných dôvodov, než z akých k ich zrušeniu žalovaným došlo (t.j. sťažovateľ brojí nie proti výrokom napadnutých rozhodnutí, ale iba proti ich dôvodom), za predpokladu, že sťažovateľ svoje námietky bude môcť uplatniť v následnom vyrubovacom konaní ako i v odvolacom konaní, nie je s ohľadom na subsidiárnu povahu súdnej ochrany dôvodom na prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného v správnom súdnom konaní.

22. Nedá kasačnému súdu nepoukázať, že i pokiaľ by kasačnej sťažnosti vyhovel (čo vzhľadom na absenciu spôsobilého predmetu správneho súdneho prieskumu možné nebolo) a rozsudok správneho súdu zmenil tak, že by zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, vec by sa rovnako vrátila do vyrubovacieho konania a vo veci by opäť muselo byť Daňovým úradom Banská Bystrica konané a rozhodnuté.

23. Návrh sťažovateľa podanie prejudiciálnych otázok o výklade práva EÚ nepovažoval kasačný súd za dôvodný. Sťažovateľ nevysvetlil, výkladu ktorého konkrétneho ustanovenia európskeho práva alebo ktorej konkrétnej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa majú jeho otázky týkať. Rovnako kasačný súd vo veci nezhliadol potrebu výkladu európskeho práva a výklad európskeho práva v kontexte navrhnutých prejudiciálnych otázok pre rozhodnutie vo veci nepovažoval za potrebný a to najmä z dôvodu, že predmetom jeho prieskumu bola spôsobilosť napadnutých rozhodnutí žalovaného byť predmetom správneho súdneho konania.

24. Po vyhodnotení kasačnej sťažnosti ako nedôvodnej ju kasačný súd jednomyseľne zamietol podľa § 461 SSP.

25. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a contrario a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

## **P o u č e n i e :**

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

