

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/61/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5013200674  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5013200674.3

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: SLOVAKIA PLAY, spol. s r.o., so sídlom Hviezdoslavova 315, 905 01 Senica, IČO: 18 048 595, právne zastúpený JUDr. Agátou Džačovskou, advokátkou, so sídlom Hviezdoslavova 315, 905 01 Senica, proti žalovanému: Daňový úrad Žilina, so sídlom Ul. Janka Kráľa 2, 010 01 Žilina, o preskúmanie zákonnosti výkazu nedoplatkov č. 9500450/5/1398073/2012 zo dňa 29.06.2012, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu ako sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/94/2013 zo dňa 07.06.2017, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/94/2013 zo dňa 07.06.2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

##### Administratívne konanie

1. Žalobca v roku 2012 prevádzkoval 56 kusov výherných prístrojov podľa zákona č. 171/2005 Z. z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o hazardných hrách“) na základe individuálnych licencií udelených mu obcou Smižany. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) vydal dňa 29.06.2012 výkaz nedoplatkov č. 9500450/5/1398073/2012 znejúci na sumu 9.400,00 Eur s dátumom pôvodnej splatnosti 02.05.2012 a poukazujúci na ust. § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách (ďalej aj „napadnutý výkaz nedoplatkov“). Žalobca napadnutý výkaz nedoplatkov obdržal na vyžiadanie dňa 11.07.2013.

2. Napadnutý výkaz nedoplatkov sa stal exekučným titulom na vymáhanie vzniknutého nedoplatku, pričom správca dane vydal dňa 09.08.2012 rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania, dňa

27.08.2012 vydal daňovú exekučnú výzvu, ktorú na odvolanie žalobcu potvrdil žalovaný, a dňa 29.11.2012 vydal daňový exekučný príkaz. Proti daňovému exekučnému príkazu podal žalobca žalobu na Krajský súd v Trnave, ktorý konanie uznesením 14S/25/2013 -28 zo dňa 18.06.2013 zastavil z dôvodu oneskorene podanej žaloby.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

3. Žalobou zo dňa 23.07.2013 sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia napadnutého výkazu nedoplatkov a vrátenia veci Finančnému riaditeľstvu SR na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal náhrady trov konania a odkladu vykonateľnosti rozhodnutia až do právoplatného ukončenia konania vedeného na Okresnom súde Bratislava I. pod sp. zn. 12C 138/2012, v ktorom požadoval výklad zákona o hazardných hrách.

4. Žalobca v žalobe uviedol, že od 01.01.2012 je prevádzkovateľom výherných prístrojov podľa zákona o hazardných hrách. Za každý výherný prístroj, na ktorý požiadal o vydanie individuálnej licencie do 31.08.2011 a správne konanie sa začalo resp. bolo ukončené v tomto termíne, vykonal odvod do štátneho rozpočtu osobitne á 750 Eur a za výherný prístroj, na ktorý požiadal o vydanie individuálnej licencie po 31.08.2011, vykonal odvod á 950 Eur. Žalobca sa obrátil na Okresný súd Bratislava I s návrhom na výklad § 58g ods. 2 zákona o hazardných hrách (podľa ktorého konania o udelení alebo zmene individuálnej licencie, ktoré sa začali a právoplatne neskončili pred 01.09.2011, sa dokončia podľa predpisov účinných do 31.08.2011). Napriek tomu, že o tomto podaní boli daňové úrady informované, tieto začali nedoplatok vymáhať a žalobca obdržal na vyžiadanie dňa 11.07.2013 napadnutý výkaz nedoplatkov, z ktorého sa nedá zistiť, o aký daňový nedoplatok sa jedná. Tento výkaz je podľa žalobcu nepreskúmateľný a nezrozumiteľný.

5. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že predmetom podanej žaloby je napadnutý výkaz nedoplatkov, ktorý nie je rozhodnutím, ktoré by priznávalo práva alebo ukladalo povinnosti žalobcovi. Výkaz nedoplatkov predstavuje exekučný titul, voči výkazu nedoplatkov nie je možné uplatniť riadny opravný prostriedok, o zostavení výkazu nedoplatkov sa dlžník neupovedomuje a ani sa mu nezasiela. Žalovaný poukázal na § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách, podľa ktorého prevádzkovateľ výherných prístrojov je povinný odvádzať do štátneho rozpočtu odvod vo výške 1.900 Eur za kalendárny rok a za každý výherný prístroj, a to tak, že polovicu odvodu uhradí najneskôr do 1. mája a polovicu odvodu najneskôr do 1. septembra kalendárneho roka. Žalobca bol teda povinný uhradiť polovicu odvodu za 56 ks výherných prístrojov v sume 53.200,00 Eur do 01.05.2012 a druhú polovicu v sume 53.200,00 Eur do 01.09.2012, pričom z týchto súm časť aj uhradil. Neuhradený odvod k 01.05.2012 predstavoval sumu 9.400 Eur a k 01.09.2012 tiež sumu 9.400 Eur. Tvrdenie žalobcu, že sa nedá zistiť, o aký nedoplatok sa jedná, a preto je tento výkaz nedoplatkov nepreskúmateľný a nezrozumiteľný, je teda neopodstatnené. Uvedená povinnosť uhradiť odvod v ustanovenej výške vyplýva žalobcovi priamo zo zákona. Príslušný správca dane samostatne v konaní teda nevyrubuje, resp. neukladá odvod vydaním rozhodnutia, a pre úhradu odvodu nie je podstatné prechodné ustanovenie § 58g ods. 2 zákona o hazardných hrách, ktoré sa vzťahuje len na konania o udelení alebo zmene individuálnej licencie.

6. Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) uznesením č. k. 21S/94/2013-19 zo dňa 25.09.2013 (ďalej aj „prvé uznesenie KS o zastavení konania“) zastavil konanie podľa § 250d ods. 3 v spojení s § 244 ods. 3 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej aj „OSP“) z dôvodu, že napadnutý výkaz nedoplatkov nie je rozhodnutím, ktoré by zakladalo práva a povinnosti žalobcu, čím je vylúčený zo súdneho prieskumu podľa II. hlavy, V. časti OSP.

7. Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 8Sžf/123/2013 zo dňa 20.11.2014 na odvolanie žalobcu prvé uznesenie KS o zastavení konania zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (ďalej aj „prvé zrušujúce uznesenie NS SR“). V odôvodnení vytýkal krajskému súdu, že len formálne vyslovil, že výkaz nedoplatkov nie je rozhodnutím v zmysle § 244 ods. 3 OSP, ktoré by zakladalo práva a povinnosti žalobcu ako právnickej osoby, čím je vylúčené zo súdneho prieskumu, a tento záver riadne neodôvodnil.

8. Krajský súd sa vecou opätovne zaoberal a došiel k rovnakému záveru ako v prvom uznesení KS o zastavení konania, a to že výkaz nedoplatkov nie je rozhodnutím v zmysle § 244 ods. 3 OSP, ktoré by podliehalo súdnemu prieskumu podľa II. hlavy, V. časti OSP. Preto uznesením č. k. 21S/94/2013-31 zo dňa 04.03.2015 konanie zastavil (ďalej aj „druhé uznesenie KS o zastavení konania“).

9. Proti druhému uzneseniu KS o zastavení konania podal žalobca odvolanie. O odvolaní rozhodol Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 8Sžf/37/2015 zo dňa 23.02.2017 tak, že aj druhé uznesenie KS o zastavení konania zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (ďalej aj „druhé zrušujúce uznesenie NS SR“). Najvyšší súd SR v odôvodnení uviedol, že síce vo svojich prv vydaných rozhodnutiach (napr. sp. zn. 6Sžo/17/2014 z 18.06.2014, sp. zn. 6Sžo/51/2014 z 28.01.2015) nepovažoval výkaz daňových nedoplatkov za rozhodnutie, ktoré podlieha súdnemu prieskumu, neskôr vydaným rozhodnutím (sp. zn. 3Sžf/65/2014 zo dňa 04.08.2015) pripustil, že výkaz daňových nedoplatkov bez predchádzajúceho právoplatného rozhodnutia o vyrubení dane je rozhodnutím v zmysle § 244 ods. 3 OSP. Následne i formálna správnosť a súlad takto vyrubeneho nedoplatku s evidenciou podliehajú súdnemu prieskumu.

10. Krajský súd sa po vrátení veci Najvyšším súdom SR vecou opätovne (už meritórne) zaoberal a dňa 07.06.2017 vydal rozsudok č. k. 21S/94/2013 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Krajský súd po preskúmaní napadnutého výkazu nedoplatkov a analýze príslušných ustanovení zákona o hazardných hrách a ďalších predpisov skonštatoval, že napadnutý výkaz nedoplatkov obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a žalobu zamietol.

11. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku vyjadril k spornému ustanoveniu § 58g ods. 2 zákona o hazardných hrách, ktoré podľa názoru žalobcu žalovaný porušil. Krajský súd skonštatoval, že predmetné ustanovenie sa vzťahuje na konanie o udelenie alebo zmene individuálnej licencie a nie na odvod, ktorý je povinný prevádzkovateľ hazardnej hry odvádzať podľa § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách. Z uvedeného je zrejmé, že ide o dva odlišné právne inštitúty, jednak ide o konanie, ktorým správny orgán posudzuje podanú žiadosť a v prípade splnenia stanovených podmienok udeľuje alebo mení individuálnu licenciu a jednak ide o výšku odvodu, ktorá vyplýva priamo z § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách.

12. Krajský súd preskúmal aj rozhodnutie obce Smižany, ktorým obec udelila individuálnu licenciu na prevádzkovanie hazardných hier žalobcovi. Krajský súd poukázal na to, že predmetné rozhodnutie výšku odvodu neurčuje, ale len poukazuje na skutočnosť, že odvod do štátneho rozpočtu vo výške podľa § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách je prevádzkovateľ povinný uhrádzať v lehotách stanovených v § 37 ods. 7 zákona o hazardných hrách (správne má byť v § 37 ods. 5).

13. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd dospel k záveru, že žalobca bol v roku 2012 povinný odvádzať odvod v sume 1.900,- Eur za kalendárny rok za každý výherný prístroj do štátneho rozpočtu. Skonštatoval, že napadnutý výkaz nedoplatkov obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a žalobu zamietol.

### III.

#### Kasačná sťažnosť

14. Žalobca podal proti napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť zo dňa 04.08.2017 z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože krajský súd rozhodol bez toho, aby sa zaoberal rozporom § 89 ods. 3 druhá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) s Ústavou SR vytýkaným Najvyšším súdom SR. Poukázal na to, že Najvyšší súd SR v druhom zrušujúcom uznesení NS SR vrátil vec krajskému súdu s tým, že ustanovenie § 89 ods. 3 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorého „daňový dlžník sa neupovedomuje o zostavení výkazu daňových nedoplatkov ani o jeho vykonateľnosti“, sa javí ako rozporné s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR. Najvyšší súd SR krajskému súdu uložil povinnosť vyrovnáť sa s touto okolnosťou v ďalšom konaní prípadným postupom podľa § 109 ods. 1 písm. b) OSP (postúpenie návrhu Ústavnému súdu SR). Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa s uvedeným rozporom nijako nevysporiadal.

15. Sťažovateľ ďalej upriamil pozornosť na to, že Najvyšší súd SR v druhom zrušujúcom uznesení NS SR poukázal na závery rozsudku sp. zn. 3Sžf/65/2014 zo dňa 04.08.2015, podľa ktorého výkaz nedoplatkov je rozhodnutím v zmysle § 244 ods. 3 OSP, ktorého formálna správnosť a súlad vyrubeneho nedoplatku s evidenciou podliehajú súdnemu prieskumu. Podľa sťažovateľa krajský súd sa nevysporiadal ani s aplikáciou tohto rozsudku. V nadväznosti na to sťažovateľ žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a návrhu v plnom rozsahu vyhovieť.

16. Žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti žalobcu písomne nevyjadril.

#### IV.

#### Konanie pred Najvyšším súdom SR a Ústavným súdom SR

17. Najvyšší súd SR konajúci o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžfk/61/2017 uznesením zo dňa 26.02.2019 konanie o kasačnej sťažnosti prerušil podľa § 100 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) v spojitosti s § 452 ods. 1 SSP. Podľa tohto ustanovenia správny súd konanie uznesením preruší, ak rozhodnutie závisí od otázky, ktorú nie je v tomto konaní oprávnený riešiť.

18. V odôvodnení uznesenia o prerušení konania Najvyšší súd SR uviedol, že v obdobnej veci vedenej pod sp. zn. 3Sžf/22/2016 uznesením zo dňa 16.08.2017 tiež prerušil konanie za účelom predloženia návrhu Ústavnému súdu SR na vyslovenie nesúlady sporného ustanovenia § 89 ods. 3 Daňového poriadku s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v prejednávanej veci preto závisí od otázky, ktorú súd nie je v tomto konaní oprávnený riešiť. Ústavný súd SR uznesením č. k. PL. ÚS 18/2018 - 9 zo dňa 28.11.2018 prijal návrh Najvyššieho súdu SR na začatie konania o súlade právnych predpisov na ďalšie konanie.

19. Ústavný súd SR následne dňa 08.09.2021 vydal nález sp. zn. PL. ÚS 18/2018-40 (ďalej aj „nález ÚS SR“), ktorým návrhu Najvyššieho súdu SR na vyslovenie nesúlady právnych predpisov nevyhovelo. Ústavný súd SR uzavrel, že výkaz nedoplatkov nemožno považovať za rozhodnutie ukladajúce daňovému subjektu novú daňovú povinnosť. Hoci ide o exekučný titul, výkaz nedoplatkov má deklaratórny charakter reflektujúci údaje správcu dane z evidencie daní. Výkaz nedoplatkov nemá konštitutívny charakter, nespôsobuje ani vznik novej daňovej povinnosti a nemá ani vplyv na splatnosť dane. Ústavný súd SR poukázal na to, že správca dane zostavuje výkaz nedoplatkov z evidencie daní, pričom jednou z náležitostí výkazu nedoplatkov (podľa § 89 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku) je označenie pôvodnej splatnosti dane. Z uvedeného je zrejmé, že výkaz nedoplatkov sa vzťahuje na daňovú povinnosť, ktorá vznikla pred jeho zostavením a zároveň sa pred jeho zostavením stala splatnou. Povinnosť zaplatiť daň uvedenú vo výkaze nedoplatkov nie je nevyhnutne podmienená vydaním rozhodnutia daňového orgánu ukladajúceho daňovú povinnosť.

20. Podľa názoru Ústavného súdu SR žalobou napádaný výkaz nedoplatkov (obdobne ako výkaz nedoplatkov v tomto konaní) sa týka nedoplatku na odvode, ktorý bol žalobca ako prevádzkovateľ hazardnej hry povinný odvieť vo výške stanovenej v § 37 ods. 1 písm. j) zákona o hazardných hrách a v čase a spôsobom stanoveným v § 37 ods. 5 zákona o hazardných hrách. V predmetnej veci daňová povinnosť (povinnosť zaplatiť odvod) žalobcovi vznikla a daň (odvod) sa stala splatnou priamo na základe zákona, a to splnením podmienok v ňom stanovených. Predpokladom vzniku daňovej (odvodovej) povinnosti žalobkyne ani splatnosti odvodu teda podľa zákona o hazardných hrách nebolo vydanie rozhodnutia správcom dane.

21. K námietke Najvyššieho súdu SR o nesúlade § 89 ods. 3 druhej vety Daňového poriadku s právom na súdnu ochranu 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 vyjadrenú v § 15 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (v čase vydania žalobou napádaného

výkazu nedoplatkov vyjadrenú v § 2 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov).

22. Ústavný súd SR 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 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 6. októbra 2015).

V.

Právny názor kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/61/2017. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý v konaní o podanej kasačnej sťažnosti pokračuje a rozhoduje pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Najvyšší správny súd SR ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP preskúmal napadnutý rozsudok, pričom zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP).

25. Správny súd je povinný ex offi skúmať podmienky konania, za ktorých môže konať a rozhodnúť (§ 97 SSP a § 452 ods. 1 SSP), pričom za procesnú podmienku na strane súdu je potrebné považovať právomoc súdu konať o predmete konania.

26. Primárnou úlohou kasačného súdu je posúdiť, či napadnutý výkaz nedoplatkov predstavuje spôsobilý predmet súdneho prieskumu, a teda či správny súd má právomoc ho meritórne preskúmať, a to vo svetle záverov vyššie citovaného nálezu Ústavného súdu SR ohľadne právnych účinkov výkazu daňových nedoplatkov.

27. V nadväznosti na to kasačný súd skúmal, či napadnutý výkaz nedoplatkov je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu podľa príslušných ustanovení Správneho súdneho poriadku, ktorý definuje rozsah právomoci správneho súdnictva v ustanovení § 6 SSP.

28. 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.“

29. Rozhodnutia a opatrenia orgánov verejnej správy, ktoré môžu byť preskúmané v správnom súdnictve na základe správnych žalôb, všeobecne vymedzuje ustanovenie § 3 SSP <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqge2v6mjwgi>>.

30. V zmysle § 3 ods. 1 písm. b) SSP rozhodnutím orgánu verejnej správy sa rozumie „správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorý je formálne označený ako rozhodnutie alebo je za rozhodnutie považovaný podľa osobitného predpisu a zakladá, mení, zrušuje alebo deklaruje práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby, alebo sa jej priamo dotýka.“

31. V zmysle § 3 ods. 1 písm. c) SSP opatrením orgánu verejnej správy sa rozumie „správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.“

32. Podľa právnej vedy musí ísť o také „rozhodnutie alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ktorým bola fyzická alebo právnická osoba ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.“ (Baricová, Fečík, Števček, Filová: Správny súdny poriadok, 1. vydanie, 2017).

33. V zmysle právnych záverov Ústavného súdu SR vyslovených v náleze citovanom vyššie výkaz nedoplatkov nemožno považovať za rozhodnutie ukladajúce daňovému subjektu novú daňovú povinnosť. Výkaz nedoplatkov má len deklaratórny charakter reflektujúci údaje správcu dane z evidencie daní. Nemá konštitutívny charakter a nespôsobuje vznik novej daňovej povinnosti a ani nemá vplyv na splatnosť dane. Je len administratívnym evidenčným úkonom správcu dane, pričom v uvedenom prípade daňová povinnosť žalobcu vznikla priamo na základe zákona o hazardných hrách, ktorý ustanovoval výšku odvodu i jeho splatnosť. Možno preto konštatovať, že napadnutý výkaz nedoplatkov nepredstavuje ani rozhodnutie ani opatrenie orgánu verejnej správy, pretože nemá za následok ujmu na právach alebo právom chránených záujmoch žalobcu, tzn. nedochádza ním k vzniku, zmene alebo zániku práv, právom chránených záujmov alebo povinností žalobcu ani ním nemohli byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti žalobcu priamo dotknuté.

34. Tvrdenie žalobcu, že výkazom nedoplatkov došlo k porušeniu jeho práv, preto nezodpovedá skutočnosti. K ujme na jeho právach by mohlo dôjsť až v následnom exekučnom konaní, pričom Najvyšší správny súd SR poukazuje na vyššie uvedený právny názor Ústavného súdu SR, v zmysle ktorého v prípade formálnych väd výkazu nedoplatkov má daňový subjekt možnosť podať odvolanie proti daňovej exekučnej výzve či návrh na zastavenie daňového exekučného konania. Z administratívneho spisu žalovaného vyplynulo, že žalobca sa v daňovom exekučnom konaní aj bránil dostupnými právnymi prostriedkami, ktoré však spadajú mimo rámca tohto súdneho konania, ktorého predmetom je samotný napadnutý výkaz nedoplatkov.

35. Najvyšší správny súd SR po preskúmaní napadnutého rozsudku, ako aj predchádzajúceho konania a rešpektujúc závery Ústavného súdu SR konštatuje, že napadnutý výkaz nedoplatkov nemožno považovať za rozhodnutie alebo opatrenie, ktoré je preskúmateľné súdom v správnom súdnictve podľa § 6 ods. 1 SSP.

36. Nakoľko krajský súd napadnutým rozsudkom podrobil napadnutý výkaz nedoplatkov súdnemu prieskumu, kedy žalobu zamietol so záverom, že napadnutý výkaz nedoplatkov obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, na čo nemal právomoc, je s poukazom na vyššie uvedené závery potrebné napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie postupom podľa § 461 ods. 1 SSP. Krajský súd nevyužil postup navrhovaný Najvyšším súdom SR v druhom zrušujúcom uznesení NS SR na podanie návrhu o súlade právnych predpisov, ale priamo podrobil napadnutý výkaz nedoplatkov meritórnemu prieskumu, čím porušil procesné ustanovenia o vlastnej právomoci a napadnutý rozsudok zaťažil vadou zmätočnosti, pre ktorý právne neobstojí.

37. Krajský súd bude po vrátení veci povinný znovu rozhodnúť v zmysle záverov vyslovených v náleze ÚS SR ako aj vyššie uvedených právnych záverov kasačného súdu ohľadne právnych účinkov výkazu daňových nedoplatkov a jeho nespôsobilosti byť predmetom správneho súdneho prieskumu.

38. Kasačný súd pre úplnosť uvádza, že kasačná sťažnosť bola podaná dňa 08.08.2017, t. j. za účinnosti Správneho súdneho poriadku, avšak samotná správna žaloba proti napadnutému výkazu nedoplatkov bola podaná ešte dňa 23.07.2013, t. j. za účinnosti pôvodného procesného predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

39. Podľa § 491 ods. 2 SSP: „Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.“

40. Ak by právna úprava OSP garantovala žalobcovi právo na súdny prieskum napadnutého výkazu nedoplatkov (hypoteticky na rozdiel od SSP), správny súd by pri prieskume rozsudku krajského súdu na úpravu OSP prihliadol v záujme zachovať právne účinky podanej správnej žaloby a nedopustiť sa odmietnutia spravodlivosti. Občiansky súdny poriadok <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mjzgyzv6ojz>> vymedzoval právomoc súdu v správnom súdnictve v ustanoveniach § 244 a § 247 ods. 1 až 3. Tunajší súd však už vyslovil nespôsobilosť výkazu nedoplatkov byť predmetom správneho súdneho prieskumu podľa OSP u totožného žalobcu v obdobnej veci, a to v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžf/22/2016 zo dňa 16. decembra 2021. Najvyšší správny súd SR uzavrel, že „predmetom konania bol návrh na preskúmanie správneho aktu, ktorý nespĺňal kritériá pre uznanie za rozhodnutie alebo postup správneho orgánu podliehajúci súdному prieskumu postupom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku“, a to s poukazom na nález ÚS SR a absenciu ukrátenia na subjektívnych právach žalobcu. Pre úplnosť teda kasačný súd uzatvára, že ani pri aplikácii ustanovení OSP by nebola daná právomoc správneho súdu konať o napadnutom výkaze nedoplatkov.

41. Kasačný súd z dôvodu procesnej ekonomie nevydával samostatné uznesenie o pokračovaní v konaní po tom, čo bol vydaný príslušný nález ÚS SR a vo svetle záverov ÚS SR pristúpil priamo k zrušeniu rozsudku krajského súdu z dôvodu absencie jeho právomoci konať vo veci.

42. O trovách konania rozhodne krajský súd v súlade s § 467 ods. 3 SSP: „Ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.“

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR v pomere hlasov 3:0 [§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z o súdoch a sudcoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov].

## **Poučenie :**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

