

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/72/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3023200006  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3023200006.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): NF Metal SK s. r. o., so sídlom: profesora Varsika 1316/27, Myjava, IČO: 51 460 491 zastúpený: JUDr. Lenka Maďarová, s. r. o., advokátska kancelária, so sídlom Štrková 95/21, Žilina, IČO: 47 232 692, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101981648/2022 zo dňa 13. júla 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/3/2023-150 zo dňa 8. marca 2023, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100542213/2022 zo dňa 22.03.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 50 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), z dôvodu odôvodnenej obavy, že nespltná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie spojené so značnými ťažkosťami, uložil žalobcovi povinnosť zložiť sumu vo výške 19 984,93 eur na účet správcu dane.

2. Správca dane uviedol, že žalobca v preverovanom zdaňovacom období jún 2021 uviedol v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty zdaniteľné transakcie s uplatnením odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty - v sume 19 984,93 eur.

3. Správca dane poukázal na nasledovné skutočnosti:

- konateľ žalobcu nepredložil doklady k výkonu kontroly v deň začatia kontroly ani v lehote 8 dní od začatia daňovej kontroly, t. j. do 19.01.2022. Následne bol vyzvaný na predloženie dokladov výzvou č. 100170218/2022 zo dňa 26.01.2022. Výzvy boli prevzaté na posledný deň úložnej lehoty, následne na posledný deň lehoty na predloženie dokladov žalobca zaslal žiadosť o predĺženie lehoty do dňa 11.03.2022. Správca dane lehotu predĺžil do 11.03.2022. Do dňa 11.03.2022 správcovi dane žalobca nepredložil žiadne doklady, konanie žalobcu považuje správca dane za účelové;

- viacerí dodávatelia žalobcu majú spoločnú účtovníčku, ktorá je zároveň aj účtovníčkou a splnomocnenom zástupkyňou žalobcu;

- podľa vyžiadaného výpisu z účtu žalobcu neuhradzal žiadne platby preverovaným dodávateľom;

- z celkovo 19 sporných dodávateľov má 11 dodávateľských spoločností totožnú adresu sídla. Podľa údajov z OR SR je na uvedenej adrese evidovaných 21 spoločností;

- z celkovo 19 sporných dodávateľov má 10 dodávateľských spoločností totožného konateľa, ktorým je občan Poľskej republiky - Boguslaw Antoni Radwanski;

- podľa údajov z kontrolných výkazov si sporní dodávatelia daňovú povinnosť vykrývajú takmer výhradne z B3 transakcií (bločky z registračnej pokladne);

- u konateľa žalobcu - p. Milana Fúseka - vykonáva správca dane daňovú kontrolu DPH aj u jeho spoločnosti MF COMPANY s.r.o., IČO 46158936, DIČ 2023259612, kde taktiež nepredložil žiadne doklady a po začatí daňovej kontroly dňa 24.01.2022 mu zanikla funkcia konateľa;

- doteraz vykazované daňové povinnosti žalobcu boli síce vždy uhradené, v peňažnom vyjadrení však boli v roku 2021 neporovnateľné so sumou predpokladaného vyrubeneho rozdielu dane;

- správca dane taktiež preveril majetok žalobcu - v zmysle zásady proporcionality. Zistil, že daňový subjekt nevlastní nehnuteľný majetok, ktorý by bolo možné po splatnosti predpokladaného vyrubeneho rozdielu dane z pridanej hodnoty postihnúť v rámci daňového exekučného konania. Vlastní hnutel'ny majetok, motorové vozidlo, ktorého hodnota je nepomerne nižšia ako suma predpokladaného vyrubeneho rozdielu dane z pridanej hodnoty.

4. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101981648/2022 zo dňa 13. júla 2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Poukázal na to, že žalobca v termíne, ktorý si sám navrhol, t. j. do dňa 11.03.2022 a ani ku dňu vystavenia odvolaním napadnutého rozhodnutia o predbežnom opatrení (dňa 22.03.2022) žiadne doklady k výkonu daňovej kontroly nepredložil.

5. Žalovaný uviedol, že predbežné opatrenie môže byť vydané na doposiaľ nevyrubenú alebo nespliatnú daň vtedy, ak existujú objektívne skutočnosti, ktoré zakladajú odôvodnenú obavu, t. j. primeranú mieru pravdepodobnosti, že a) daň bude v budúcnosti vyrubená a zároveň, že b) v dobe jej splatnosti nebude uhradená, resp. v dobe vymáhateľnosti bude nevyvoiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

6. Žalovaný skonštatoval, že správca dane zabezpečil dostatok indícií svedčiacich pre budúce vyrubenie dane. Už len samotné zistenie, že žalobca v sledovanom období deklaroval transakcie s viacerými spoločnosťami, ktoré sa javia ako vysokorizikové, pričom v tomto štádiu daňovej kontroly nepreukázal ani splnenie formálnych podmienok pre odpočítanie dane, zakladá podľa žalovaného vysokú mieru pravdepodobnosti, že daň bude v určitej výške v budúcnosti vyrubená. Zároveň poukázal aj na rizikové správanie konateľa žalobcu v pozícii štatutárneho orgánu v obchodnej spoločnosti MF Company s. r. o., ktorý so správcom dane pri výkone daňových kontrol nespolicupracoval, doklady nepredkladal, po začatí daňových kontrol mu zanikla funkcia konateľa, pričom výsledkom týchto daňových kontrol budú zrejme vysoké rozdiely dane, ktoré sú v podstate nevyvoiteľné - z dôvodu absencie postihnuteľného majetku.

7. Druhý predpoklad, t. j. nevyvoiteľnosť v budúcnosti splatnej dane, založil správca dane na zisteniach týkajúcich sa finančno-ekonomickej situácie daňového subjektu. Správca dane preveroval majetkové pomery daňového subjektu, aby zistil, či daňový subjekt disponuje dostatočným majetkom na to, aby v prípade vzniku daňového nedoplatku po vyrubení dane, mohol tento majetok zabezpečiť. Daňový subjekt podľa údajov z účtovnej závierky za rok 2021 nevlastní žiadny dlhodobý nehmotný majetok, ktorým by mohol byť zabezpečený rozdiel dane v prípade vyrubenia dane v budúcnosti. Pri preverovaní stavu bankových účtov správca dane zistil, že stav finančných prostriedkov na účte je po začatí daňovej kontroly v nepomerne nízkej, resp. mínusovej hodnote.

8. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane budúcu pohľadávku vo výške 19 984,93 eura vyčíslil absurdným spôsobom, bez náležitého zistenia skutkového stavu, žalovaný argumentoval, že vychádzal z údajov z interného informačného systému finančnej správy, z údajov z verejných registrov ako je obchodný register, kataster nehnuteľností, evidencia motorových vozidiel, z úkonov vykonaných voči daňovému subjektu. Dôvodil, že rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia sa vydáva na základe zistených indícií dôvodne nasvedčujúcich obavám správcu dane, že daň bude v určitej výške vyrubená.

## II. Rozsudok správneho súdu

9. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 13S/3/2023-150 zo dňa 8. marca 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

10. Pokiaľ žalobca v písomnom vyjadrení k replike žalovaného rozšíril žalobné body, keď začal spochybňovať predbežne vyčíslenú nevyrubenú daň a ďalej nezohľadnenie situácie ohľadne pandémie, tieto námietky boli podľa krajského súdu uplatnené oneskorene, po uplynutí dvojmesačnej lehoty na podanie správnej žaloby. Tiež poukázal na to, že riadne a včas uplatnené žalobcove žalobné body

nesmerujú voči skutkovým zisteniam a následným právnym záverom ohľadne personálneho obsadenia štatutárneho orgánu žalobcu, prepojenia s inými spoločnosťami, obchodovania s rizikovými obchodnými partnermi, s ktorými pri obchodovaní boli realizované hotovostné platby.

11. Správny súd vymedzil, že žalobné body predstavujú v podstate tri námietky, a to: a) jeho zahltenie množstvom podaní od správcu dane, (daňová kontrola bola vykonávaná za 15 rôznych kalendárnych mesiacov, čo je neprimerané a neodôvodnené), b) žalobcova splnomocnená zástupkyňa mala vážne problémy spôsobené COVID 19, ktoré jej neumožňovali v krátkych lehotách reagovať na množstvo požiadaviek zo strany daňového úradu, c) daňovému úradu po vydaní prvostupňového rozhodnutia žalobca zasielal doklady a dňa 12.9.2022 sa zúčastnil pojednávania a odpovedal na otázky správcu dane.

12. Námietka týkajúca sa zahltenia žalobcu výzvami a rozhodnutiami bola podľa krajského súdu formulovaná všeobecne, bez toho, aby v nej žalobca demonštroval existenciu tvrdenej ťaživej situácie. Správny súd tiež poukázal na to, že lehota na predloženie dokladov bola žalobcovi na jeho žiadosť predĺžovaná, avšak bez toho, že by v takto nanovo určenom čase došlo k reálnemu splneniu povinnosti. Zmiených 15 rozhodnutí o vydaní predbežného opatrenia podľa krajského súdu bolo založených na obdobných skutkových okolnostiach a právnych záveroch, preto ich vydanie nepredstavuje pre žalobcu takú záťaž, aby ho to „paralyzovalo“. Skutočnosť, že daňová kontrola je vykonávaná za viac mesiacov, vyhodnotil správny súd ako štandardný postup.

13. Tvrdenie žalobcu, že jeho splnomocnená zástupkyňa mala zdravotné problémy, nebolo žalobcom podľa správneho súdu konkrétne a podložené. Tiež uviedol, že ak tu boli okolnosti, pre ktoré zástupca nebol schopný riadne vykonávať zastupovanie, mal uvedené oznámiť zastupovanej osobe. Okrem toho správny súd poukázal na to, že samotný žalobca žiadal o dodatočné poskytnutie lehoty na predloženie dokladov, pričom sám určil dodatočný termín, ktorému správca dane vyhovel. Z uvedeného sa dá predpokladať, že pri tejto žiadosti a určení novej lehoty na predloženie dokladov sám zvažil svoju situáciu a určil lehotu, v ktorej mal byť schopný požadované doklady predložiť.

14. Pokiaľ bol žalobca toho názoru, že žalovaný mal zohľadniť skutočnosť, že začal v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly predkladať doklady a odpovedal na otázky správcu dane na ústnom pojednávaní konanom dňa 12.9.2022, správny súd uviedol že ústne pojednávanie, na ktoré sa žalobca odvoláva bolo realizované až po vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia. Preto na uvedené nie je možné prihliadať. Pokiaľ ide o to, že žalobca po vydaní prvostupňového rozhodnutia začal predkladať správcovi dane doklady, tak toto samé o sebe - podľa krajského súdu - nie je dôvodom nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia. Nepredloženie dokladov totiž bolo jedným, ale nie jediným dôvodom vydania predbežného opatrenia. Uvedený dôvod bol vyhodnotený aj v kontexte iných zistených skutočností, z ktorých väčšinu žalobca v správnej žalobe ani nerozporoval. Správny súd mal pritom za to, že tu nebol zistený a preukázaný žiaden objektívny dôvod, pre ktorý žalobca po začatí daňovej kontroly riadne nepredložil svoje účtovné doklady. Uvedené začal realizovať až pod ťarchou vydania predbežného opatrenia, a to tiež len postupne. Uvedené správanie v kontexte ostatných zistených skutočností bolo orgánmi verejnej správy riadne a správne vyhodnotené.

15. K namietanej šikanóznosti a neprimeranosti vydaného predbežného opatrenia správny súd skonštatoval, že tieto námietky boli vznesené vo všeobecnej rovine a nie je oprávnený sám vyhľadávať potenciálne dôvody pre takýto zásah do práv žalobcu.

### III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ tiež namietal postup krajského súdu, ktorým bola správna žaloba vylúčená na 15 samostatných konaní, pričom pôvodne napadol jednou správnu žalobou celkovú výšku uloženej povinnosti zo strany žalovaného v rámci daňovej kontroly DPH za 15 zdaňovacích období (251.815,14 eura). Tvrdil, že vylúčením jednotlivých zdaňovacích období na samostatné konanie došlo k strate účelu správnej žaloby, ktorej podstatou bola celková zadržovaná suma, nie jednotlivé zadržované sumy za 15 kalendárnych mesiacov. Zároveň, vylúčením správnej žaloby na 15 samostatných konaní došlo k navýšeniu nákladov na súdne poplatky.

18. Napadnutý rozsudok sťažovateľ považuje za nesprávny, čisto formalistický, nedostatočne odôvodnený, v rozpore so skutočnými dôkazmi a ďalším konaním žalovaného, ktorý čiastočne zrušil svoje rozhodnutie, čím potvrdil jeho nesprávnosť. Namietal, že dňa 17.03.2023 zaslal krajskému súdu na vedomie svoje odvolanie, z ktorého je zrejme, že žalovaný dňa 09.02.2023 čiastočne zrušil svoje

rozhodnutia - z celkovej sumy 251.815,14 eura na sumu 144.841,46 eura, čo predstavuje rozdiel 106.973,68 eura. To podľa sťažovateľa preukazuje, že ním napadnuté rozhodnutia boli nesprávne a najmä neprímerané.

19. Namietal, že povinnosť spočívajúcu v zložení peňažnej sumy v tu preskúvanom napadnutom rozhodnutí mu správca dane čiastočne zrušil zo sumy 19.984,93 eura na sumu 10.456,98 eura, a to rozhodnutím č. 100542213/2022 zo dňa 22.03.2022. Uvedené rozhodnutie je podľa sťažovateľa nesporným dôkazom, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie bolo a je neprímerané o 48%. Žalovaný tak viac ako 1 rok zadržoval sťažovateľovi namiesto sumy 10.456,98 eura, sumu 19.984,93 eura.

20. Sťažovateľ ďalej namietal formalistický prístup správneho súdu, ktorý odmietol námietky nesprávne vyčíslenej dane s prihliadnutím na pandémiu z dôvodu, že boli podľa súdu uplatnené oneskorene.

21. Sťažovateľ tiež namietal, že vyvrátil argumenty žalovaného ohľadom obavy, že by budúca splatná daň nebola uhradená. Uviedol, že správne mu predložil reálne dôkazy - výpisy z účtov ako dôkaz o tom, že si riadne a včas plní svoje povinnosti voči žalovanému, preto nemôže byť daná obava, že by budúcu daň neuhradil. Správny súd však tieto dôkazy, nijakým spôsobom nevyhodnotil. Zdôraznil, že celková suma 251.815,14 eura bola ním zarobená, teda dokazuje realitu jeho podnikania.

22. Tiež poukázal na to, že v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu sa vyjadril k pandémii, k tomu, že s dodávateľmi mal spoločnú účtovníčku, ako aj k rovnakej adrese dodávateľov. Zároveň poukázal na to, že je neprípustné rozširovanie dôkazného bremena na skutočnosti, ktoré sa netýkajú daňového subjektu.

23. Žalovaný uviedol, že zotrváva na dôvodoch napadnutého rozhodnutia. Zaujal stanovisko, že následné zistenie nižšieho rozdielu dane na základe daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania neznamena nezákonnosť vydaného rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia.

#### IV. Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

25. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

26. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

27. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

28. Podľa § 50 ods. 1, 7 a 8 Daňového poriadku,

(1 ) Správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplatená daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyhnutne potrebné uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, a to najmä, aby

a) zložil peňažnú sumu na účet správcu dane,

b) nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí.

(7) Správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené; ak pominul dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší len čiastočne.

(8) Predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom zaplatenia dane alebo daňového nedoplatku, a to aj vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7, alebo dňom vzniku záložného práva podľa § 81. Ak dôjde k vyrubeniu dane, ktorá nebola v dobe vydania predbežného opatrenia vyrubená, predbežné opatrenie podľa odseku 1 písm. a) stráca účinnosť dňom jej vyrubenia, ak peňažná suma uložená týmto predbežným opatrením bola zložená alebo ak rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní alebo v skrátanom vyrubovacom konaní sa stalo exekučným titulom namiesto predbežného opatrenia podľa § 89 ods. 4. Zložená peňažná suma podľa druhej vety sa prevedie na úhradu tejto dane. O strate

účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt a tých, ktorým rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia doručoval.

Podľa ust. § 464 ods. 1 SSP ,

(1) Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

(2) Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať. Kasačnému súdu je z jeho rozhodovacej činnosti známe, že v obdobných veciach medzi totožnými účastníkmi konania už bolo rozhodnuté (4Sfk/69/2023 zo dňa 20.06.2024), preto aplikujúc vyššie citované ustanovenia, preberá podstatnú časť rozhodnutia tunajšieho súdu vedeného pod sp. zn. 4Sfk/69/2023.

29. Kasačný súd v súvislosti s kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Súčasne najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštancia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov a správneho súdu, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi správneho súdu.

30. Z ustanovenia § 50 ods. 1 Daňového poriadku je možné vyvodiť, že rozhodnutie o predbežnom opatrení môže byť vydané (i) počas daňovej kontroly, (ii) počas určovania dane podľa pomôcok, (iii) pri miestnom zisťovaní - a to na zabezpečenie ich účelu - alebo (iv) ak je dôvodná obava, že nesplatená daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo v že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Predbežné opatrenie je teda inštitút, ktorý sa pri správe daní využíva na zabezpečenie účelu niektorých činností správcu dane (položky (i) až (iii)) alebo ako záruka úspešnosti prípadného daňového exekučného konania, t. j. na zabezpečenie úhrady dane (položka (iv)).

31. Účelom vydania predbežného opatrenia správcom dane (a následne potvrdeného žalovaným) v súdnej veci bolo pritom práve to, aby bola zabezpečená vymožitelnosť dane v budúcnosti. Primárnym predpokladom pre nariadenie predbežného opatrenia je v týchto prípadoch existencia odôvodnenej obavy z toho, že nesplatená alebo nevyrubená daň nebude v čase jej splatnosti uhradená, bude nevyožiteľná alebo to, že jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami. Skúmanie týchto predpokladov je však v správnom súdnom konaní možné vykonať len v medziach včas a kvalifikovane vznesených žalobných námietok, ktorými žalobca (daňový subjekt) napádal takto uložené predbežné opatrenie.

32. Podstatu námietok v kasačnej sťažnosti možno vymedziť nasledovne: (i) postup krajského súdu, ktorým bola správna žaloba vylúčená na 15 samostatných konaní, (ii) námietka, že žalovaný čiastočne zrušil svoje rozhodnutie, čím mal potvrdiť jeho nesprávnosť, (iii) namietaný formalistický prístup súdu, ktorý nezohľadnil námietky uplatnené po lehote na podanie správnej žaloby.

33. Sťažovateľ tvrdil, že vylúčením jednotlivých zdaňovacích období na samostatné konanie došlo k strate účelu správnej žaloby, ktorej podstatou bola celková zadržovaná suma (251.815,14 eura). V tomto kontexte kasačný súd poukazuje na názor krajského súdu, ktorý - súc viazaný včas a riadne uplatnenými žalobnými námietkami - uzavrel, že námietky o šikanóznosti a neprimeranosti rozhodnutí o predbežnom opatrení boli vznesené len vo všeobecnej rovine a tieto neboli ani žalobcom osvedčené. Uvedené je dôkazom toho, že krajský súd ďalej neskúmal celú zadržávanú sumu a jej vplyv na podnikanie sťažovateľa z toho dôvodu, že tento svoje námietky neosvedčil a nešpecifikoval, a nie z dôvodu, že vylúčil žalobu na samostatné konania. Vágnosť, resp. absencia skutkovej a právnej argumentácie, od ktorej odvíja sťažovateľ svoj deklarovaný záver o šikanóznosti rozhodnutia/rozhodnutí orgánov verejnej správy (či už samostatne vo vzťahu k jednému rozhodnutiu alebo v ich súhrne), nemôže byť v správnom súdnom konaní nahrádzaná a ani kompenzovaná vlastnou činnosťou správneho súdu, jeho vyhladávacou činnosťou, príp. formulovaním úvah, prezumpcií a predpokladov osvedčujúcich tvrdenie žalobcu (sťažovateľa) o šikanóznosti napadnutého rozhodnutia/napadnutých rozhodnutí. Toto by predstavovalo rozpor nielen s vlastnými princípmi správneho súdneho konania vo vzťahu k žalobcovi

(a to najmä v kontexte tzv. koncentračnej zásady, ktorá v súdnej veci nepochybne platí - k tomu pozri aj bod 41 tohto rozsudku nižšie), ale aj v rovine princípu rovnosti účastníkov konania pred súdom, ktorý princíp je v súdnej veci tiež plne relevantný a platí bez výnimky.

34. Nad rámec uvedeného kasačný súd poznamenáva, že účelom predbežného opatrenia vydaného správcom dane, samozrejme, nie je ekonomická likvidácia daňového subjektu, ale je to práve sťažovateľ (daňový subjekt), kto mal túto skutočnosť v správnej žalobe kvalifikovane a konkrétne namietať, pretože jednotlivé dôvody za neho správny súd nemôže iniciatívne dohľadávať. Samotné uvedenie súhrnnej zadrživanej sumy za 15 zdaňovacích období (251.815,14 eura) bez ďalšej predloženej argumentácie, ako táto suma zasiahla do subjektívnych práv sťažovateľa, nepostačuje.

35. Paradoxne, sťažovateľom tvrdený nesprávny procesný postup krajského súdu však zároveň aj v kasačnej sťažnosti odôvodňovaný iba vo všeobecnej rovine. V kasačnej sťažnosti konkrétne neargumentoval, aké rozhodujúce fakty, súvislosti či okolnosti nevzal krajský súd pri svojom rozhodovaní do úvahy v dôsledku vylúčenia vecí na samostatné konania a ako tieto konkrétne skutočnosti mohli, resp. mali ovplyvniť jeho rozhodovanie a spôsobiť tak jeho nezákonnosť.

36. Zároveň kasačný súd dáva do pozornosti, že „Z pohľadu požiadavky dodržania ústavnoprávných princípov ústavný súd konštatuje, že vidí len málo priestoru na to, aby rozhodnutím správneho súdu o vylúčení vecí na samostatné konanie došlo k reálnemu zásahu do základných práv alebo slobôd účastníka konania. Rovnako z judikatúry ústavného súdu (napr. III. ÚS 303/2016, IV. ÚS 459/2011, III. ÚS 588/2012, I. ÚS 341/08) možno dospieť k záveru, že aj prípadné procesné pochybenie, ktoré by spočívalo v nesprávnom vydaní uznesenia o vylúčení vecí na samostatné konanie, zvyčajne nedosahuje ústavnoprávny rozmer, resp. nemá takú intenzitu, ktorá by v konečnom dôsledku mohla viesť k záveru o porušení základného práva na súdnu ochranu.“ (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 200/2020 zo dňa 26. 5. 2020).

37. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval navýšením nákladov na súdne poplatky, v zmysle položky 10 písm. a) sadzobníka súdnych poplatkov uvedeného v prílohe č. 1 zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v platnom znení (ďalej len „zákon č. 71/1992 Zb.“), sa uvádza sadzba súdneho poplatku zo správnej žaloby proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy. Preto ani kumulácia žalobných návrhov v jednej žalobe by nespôsobila, že by žalobca platil súdny poplatok vo výške uvedenej pre preskúmvanie jedného rozhodnutia. Rovnako vylúčenie vecí na samostatné konanie neovplyvnilo ani výšku súdneho poplatku za kasačné konanie, pretože sadzba poplatku za podanie kasačnej sťažnosti sa v zmysle § 6 ods. 2 zákona č. 71/1992 Zb. vyberá vo výške dvojnásobku poplatku ustanoveného v sadzobníku súdnych poplatkov. Sadzba súdneho poplatku je teda závislá od počtu preskúmvaných rozhodnutí, a nie od počtu správnych žalôb. To napokon muselo byť zrejme aj samotnému sťažovateľovi, ktorému bol v tejto veci vyrubený súdny poplatok za preskúvanie 15 rozhodnutí (a ktorý tento poplatok aj zaplatil) - ešte pred vylúčením vecí na samostatné konanie.

38. Sťažovateľ ďalej argumentoval tým, že žalovaný rozhodnutím zo dňa 09.02.2023 čiastočne zrušil svoje rozhodnutie o predbežnom opatrení, o čom sťažovateľ dňa 17.03.2023 krajský súd upovedomil. Nakoľko napadnutý rozsudok bol vyhlásený dňa 08.03.2023 a sťažovateľ netvrdil a ani zo súdneho spisu nevyplýva, že správny súd mal o vydaní rozhodnutia o čiastočnom zrušení predbežného opatrenia v čase vyhlásenia napadnutého rozsudku vedomosť, je potom logické, že sa touto skutočnosťou nezaoberal v odôvodnení napadnutého rozsudku.

39. Zároveň následné zistenie nižšieho rozdielu dane (po vydaní protokolu z daňovej kontroly zo dňa 08.02.2023) nemožno stotožňovať s nezákonnosťou vydaného rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia ani napadnutého rozsudku. V preskúmvaných rozhodnutiach orgány verejnej správy dôvody, na základe ktorých došli k predpokladu, že daň bude v budúcnosti vyrubená, uviedli a tieto správny súd na základe podanej správnej žaloby preskúmal. Predbežná povaha rozhodnutia podľa § 50 ods. 8 Daňového poriadku a dočasný charakter úpravy pomerov daňového subjektu je zákonodarcom predpokladaný stav a vyplýva aj z podstaty tohto inštitútu, ktorý môže byť uplatnený len v nevyhnutnom rozsahu a na nevyhnutný čas. Pominutie dôvodov v časti zadrživanej sumy po vydaní protokolu, ktorým sa predmetná daňová kontrola končí, vyplýva práve z dočasnej a predbežnej povahy tohto inštitútu.

40. Nakoľko po vydaní protokolu z daňovej kontroly v časti zadrživanej sumy sčasti odpadol dôvod uloženia predbežného opatrenia, správca dane čiastočne zrušil predbežné opatrenie. Toto čiastočne zrušil na základe skutočností, ktoré nastali po vydaní prvostupňového a napadnutého rozhodnutia, pričom na rozhodnutie správneho súdu je v zmysle § 135 SSP rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy.

41. Navyše, tieto nové skutočnosti, ktoré vznikli po vydaní napadnutého rozhodnutia (čiastočné zrušenie predbežného opatrenia v časti zadrživanej sumy) by nemohli mať vplyv na posúdenie správnosti

napadnutého rozhodnutia správnym súdom aj z dôvodu strohosti žalobných námietok, keď sťažovateľ včas uplatnenými žalobnými námietkami výšku zadrživanej sumy a spôsob jej určenia ani nenamietal (resp. namietal len vo všeobecnosti šikanóznosť z dôvodu výšky celkovej zadrživanej sumy - ale táto námietka nebola dostatočne odôvodnená - k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Sťažovateľove žalobné námietky poukazovali na množstvo podaní od správcu dane, že jeho splnomocnená zástupkyňa mala vážne zdravotné problémy a že sťažovateľ po vydaní prvostupňového rozhodnutia už bol súčinný.

42. Ďalším sťažnostným bodom sťažovateľ tvrdil, že krajský súd konal formalisticky, keď sa meritórne nezaoberal námietkami nesprávne vyčíslenej dane a na neprihliadnutie na pandémiu. Kasačný súd v žalobe neidentifikoval žalobný bod, ktorý by sa týkal nesprávnej výšky vyčíslenej dane ani ktorými by tvrdil pokles svojej podnikateľskej aktivity z dôvodu pandémie. Krajský súd teda v bode 20 a 21 napadnutého rozsudku správne poukázal na porušenie, resp. nedodržanie koncentračnej zásady. Kasačný súd zdôrazňuje, že v správnom súdnictve v zásade platí koncentračná zásada, v zmysle ktorej je uvádzanie skutkových okolností a právneho posúdenia veci a označovanie dôkazných návrhov obmedzené, až na výnimky stanovené zákonom v citovanom ustanovení SSP, len do uplynutia lehoty na podanie žaloby. Preto pokiaľ žalobca po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby túto rozšíril o ďalší okruh námietok, na ich obsah krajský súd správne neprihliadal, nakoľko sa nejednalo o prípad vymedzený v § 134 ods. 2, resp. § 195, § 418 SSP. Na uvedenom nič nemení ani to, že sa k pandémii mal sťažovateľ vyjadriť v administratívnom konaní, pretože pre správny súd je rozhodujúce znenie žalobných námietok, a nie podaní produkovaných v administratívnom konaní.

43. Hoci sa krajský súd explicitne nevyjadril k predloženým výpisom z účtov ako k dôkazu o tom, že si sťažovateľ riadne a včas plní svoje povinnosti voči žalovanému, tieto boli predložené až v replike k správnej žalobe a nenadväzovali na včas uplatnené žalobné námietky, ktoré krajský súd správne vymedzil (zhrnul) v bode 22 napadnutého rozsudku. Krajský súd teda preskúmaval dôvody, z ktorých orgány verejnej správy vyvodzovali existenciu obavy, že by sťažovateľ budúcu daň neuhradil, a to v rozsahu danom správnou žalobou.

44. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nesprávny, čisto formalistický, nedostatočne odôvodnený. Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Napadnutý rozsudok nie je síce rozsiahly, ale poskytuje jasné a zrozumiteľné odpovede na podstatné otázky, ktoré vyplynuli z prieskumu napadnutého rozhodnutia v zmysle včas uplatnených a kvalifikovane vznesených žalobných námietok. Zároveň krajský súd zrozumiteľne vysvetlil, prečo na oneskorene uplatnené a nedostatočne odôvodnené námietky neprihliada a tiež poukázal na to, že nepreskúmava všetky dôvody, ktoré v napadnutom rozhodnutí uviedol žalovaný (keď tieto sťažovateľ v správnej žalobe nerozporoval). Správny súd teda postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, ktoré zakladá povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť a napadnutý rozsudok spĺňa zákonné limity zrozumiteľného, určitého a logicky odôvodneného rozsudku.

45. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov, najvyšší správny súd vo veci rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol (§ 461 SSP).

46. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré okolnosti podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

47. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.