

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/56/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019201032  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1019201032.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

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 (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., so sídlom: Lieskovská cesta 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, zastúpená: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom: Dunajská 32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101146468/2019 zo dňa 15.05.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/156/2019 - 211 zo dňa 18.06.2020, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) zostavil z evidencie daní žalobcu ako daňového dlžníka vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov č. 100091180/2019 ku dňu 09.01.2019 (ďalej aj „výkaz nedoplatkov“) vo výške 24.268,52 Eur s dátumom pôvodnej splatnosti dane 27.12.2018. Daňový nedoplatok vo výške 24.268,52 Eur predstavoval nedoplatok podľa § 89 ods. 2 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubený daňovým priznaním podaným žalobcom za zdaňovacie obdobie november 2018 na dani z pridanej hodnoty.

2. Správca dane dňa 23.01.2019 vydal daňovú exekučnú výzvu č. 100288073/2019 (ďalej aj „daňová exekučná výzva“ alebo aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorou:

- oznámil žalobcovi, že vydaním rozhodnutia zo dňa 18.01.2019 sa začalo daňové exekučné konanie na vymoženie daňového nedoplatku vo výške 24.268,52 Eur na podklade výkazu nedoplatkov,
- vyzval žalobcu, aby v lehote 8 dní od doručenia daňovej exekučnej výzvy zaplatil daňový nedoplatok na účet správcu dane,
- upozornil žalobcu, že v prípade nezaplatenia vydá daňový exekučný príkaz na vykonanie exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu v banke a
- 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.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný daňovú exekučnú výzvu potvrdil rozhodnutím č. 101146468/2019 zo dňa 15.05.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“). V odôvodnení uviedol, že vydanie daňovej exekučnej výzvy nepredstavovalo zásah do práv a právom chránených záujmov žalobcu, pretože žalobca má stále možnosť uhradiť daňový nedoplatok buď zo zablokovaných finančných prostriedkov na účtoch v bankách alebo z iných zdrojov. Žalobca tiež mohol nedoplatok uhradiť v 15 dňovej lehote na základe výzvy podľa § 80 Daňového poriadku, čo neurobil. Žalovaný skonštatoval, že daňová exekučná výzva má všetky zákonné náležitosti a je vydaná v súlade s § 91 Daňového poriadku. Poukázal tiež na to, že daňovému subjektu bolo zrejmé, na základe akej skutočnosti bola daňová exekučná výzva vydaná, ktorou je výkaz nedoplatkov. Žalovaný následne prijal záver, že žalobcom uvedené dôvody pre zrušenie daňovej exekučnej výzvy nespĺňajú zákonné podmienky (nie sú okolnosťami, ktoré by spôsobili zánik daňového nedoplatku alebo by preukazovali nezákonný postup správcu dane pri vydaní daňovej exekučnej výzvy alebo neprípustnosť daňovej exekúcie). Podľa žalovaného žalobca nepreukázal rozpor s § 91 Daňového poriadku, a preto neexistuje dôvod pre zrušenie rozhodnutia správcu dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného i daňovej exekučnej výzvy. Žiadal ich zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaného, že daňová exekučná výzva nepredstavovala zásah do jeho práv a právom chránených záujmov, pričom odkázal na príslušnú judikatúru Najvyššieho súdu SR. Podotkol, že daňová exekučná výzva mení, resp. obmedzuje dispozičné právo povinného nakladať so svojím majetkom a zasahuje tým do jeho vlastníckeho práva.

6. Namietal, že blokáciou finančných prostriedkov vo výške 4.000.000 Eur 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 hradiť, avšak bráni tomu blokácia jeho finančných prostriedkov zo strany správcu dane.

7. Žalobca tiež namietal, že z daňovej exekučnej výzvy nie je zrejmé a určiteľné, na akom základe začal správca dane daňové exekučné konanie (chýba určenie zdaňovacieho obdobia, druhu dane a pod.), v dôsledku čoho je daňová exekučná výzva nepreskúmateľná. Taktiež si podľa názoru žalobcu finančné orgány nedostatočne zistili skutkový stav.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe žiadal žalobu zamietnuť.

9. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6S/156/2019 - 211 zo dňa 18.06.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol a náhradu trov konania nepriznal.

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd úvodom poukázal na to, že daňové exekučné konanie je vykonávacím konaním, v ktorom sa vymáha daňový nedoplatok. Jednotlivé úkony správcu dane v štádiu daňového exekučného konania v zásade nie je možné kvalifikovať ako rozhodnutia preskúmateľné v správnom súdnictve podľa Správneho súdneho poriadku. Zároveň však s poukazom na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. sp. zn. 2Sžf/63/2016, 3Sžf/77/2012) podoťkol, že daňová exekučná výzva nemá výlučne len charakter procesného rozhodnutia, ale spôsobuje aj hmotnoprávne následky tým, že obmedzuje dispozičné právo povinného subjektu nakladať so svojím majetkom. V nadväznosti na túto skutočnosť podlieha daňová exekučná výzva súdnemu prieskumu v obmedzenom rozsahu, pričom zákonnosť daňovej exekučnej výzvy preskúmava správny súd v rozsahu dôvodov uvedených v § 91 ods. 5 Daňového poriadku. Ide pritom o okolnosti, ktoré nastali po právoplatnosti exekučného titulu.

11. Následne krajský súd opísal postup správcu dane pri začatí daňového exekučného konania, ku ktorému dochádza vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania doručovaného osobám užívajúcim, evidujúcim, nakladajúcim alebo spravujúcim majetok daňového dlžníka, napr. bankám. Krajský súd zosumarizoval obsah rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania vydaného v

tejto veci, pričom dal do pozornosti, že toto rozhodnutie obsahuje informáciu, že na základe príkazu daňového dlžníka poskytovateľa platobných služieb poukážu sumu daňového nedoplatku alebo jeho časti na účet správcu dane. Krajský súd konštatoval, že správca dane pri vydaní rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania rešpektoval všetky ustanovenia zákona. Zdôraznil, že správca dane umožnil nakladať s finančnými prostriedkami žalobcu, a to pokiaľ ide o dispozičný úkon samotnej úhrady exekvovaného daňového nedoplatku.

12. Následne krajský súd zosumarizoval obsah daňovej exekučnej výzvy (viď bod 1 tohto rozsudku), pričom takisto skonštatoval splnenie zákonných podmienok pre jej vydanie. Keďže správca dane v daňovej exekučnej výzve konkretizoval výšku daňového nedoplatku na podklade výkazu nedoplatkov, námietku žalobcu o neurčitosti a nepreskúmateľnosti daňovej exekučnej výzvy vyhodnotil ako nedôvodnú. Taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú námietku, že žalobca nedoplatok nemohol uhradiť práve z dôvodu blokácie finančných prostriedkov, pretože daňová exekučná výzva naopak informovala žalobcu, že úhrada exekvovaného daňového nedoplatku z blokovaných finančných prostriedkov je možná, čo je v súlade s § 108 ods. 5 Daňového poriadku. Ničím nepodložená je podľa krajského súdu aj námietka, že žalobcove finančné prostriedky boli blokované až do výšky 4.000.000 Eur, naopak rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania a daňová exekučná výzva založené v administratívnom spise limitujú blokáciu a možný výkon do výšky exekvovanej sumy.

13. Záverom krajský súd skonštatoval, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybníť zákonnosť rozhodnutia žalovaného a daňovej exekučnej výzvy. Krajský súd zhodne s názorom žalovaného potvrdil, že v prejednávanej veci nenastali okolnosti predpokladané § 91 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré by boli spôsobilé spochybníť zákonnosť daňovej exekučnej výzvy (okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhateľnosti, alebo iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná). Krajský súd tiež podotkol, že žalobca ako daňovník má právo využiť opravné prostriedky počas daňového konania.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) voči rozsudku krajského súdu podal kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“). Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ uviedol, že žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov potrebných pre rozhodnutie vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom, nevydali rozhodnutia v súlade s právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom. Sťažovateľ namietal, že krajský súd tieto skutočnosti dostatočným spôsobom nevyhodnotil.

16. 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 a porušili princíp dvojinstančnosti konania,
- zo strany správnych orgánov prišlo k prekročeniu medzí zákonom dovolenej správnej úvahy, nakoľko hodnotenie dôkazov nemôže byť ľubovoľné,
- v odôvodnení správnych rozhodnutí sa orgány verejnej správy nevysporiadali s otázkou, prečo nevykonali všetky dôkazy navrhnuté účastníkmi konania, v rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami zo strany správneho súdu,
- napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci tak trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaním týchto rozhodnutí predchádzalo také zistenie skutkového stavu, ktoré je pre posúdenie predmetnej veci nedostačujúce,
- z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že súd náležite a objektívne neodôvodnil, prečo neprijal argumentáciu žalobcu, ale súd sa postavil do role obhajcu žalovaného a správcu dane a v odôvodnení sa snaží ospravedlniť a právne odôvodniť postup a činnosť žalovaného a správcu dane,

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

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na obsahu svojho vyjadrenia k žalobe. Podľa jeho názoru v kasačnej sťažnosti nie sú uvedené skutočnosti, ktoré by mohli zmeniť jeho stanovisko. Rozsudok krajského súdu žiadal potvrdiť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

19. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z pohľadu či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

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

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

23. V prvom rade kasačný súd poukazuje na nedôvodnosť kasačnej námietky s poukazom na § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Podľa žalobcu táto námietka mala spočívať najmä v tom, že sa krajský súd náležite nevysporiadal s námietkami žalobcu s poukazom na § 139 ods. 2 SSP, a teda napadnutý rozsudok je tak postihnutý deficitom nespreskúmateľnosti. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými podstatnými a pre vec relevantnými námietkami žalobcu ako aj s tvrdeniami žalovaného. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočne vyplývajú skutočnosti a právne dôvody, ktoré viedli krajský súd k právnemu záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, čo je v súlade s procesnými požiadavkami vyjadrenými v § 139 SSP. Do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov, a ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi.

24. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že správne orgány prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, ktorá v danom prípade vôbec nemohla byť aplikovateľná. Zo strany orgánov verejnej správy nemohlo prísť k prekročeniu medzí 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 právnemu posúdeniu veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti

uvedený v ods. 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne a uvedie v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred krajským súdom. V tomto zmysle kasačný súd upozorňuje na to, že v takomto rozsahu resp. týmto spôsobom dôvod kasačnej sťažnosti a to nesprávne právne posúdenie veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP žalobcom vymedzený nebol.

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

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.

30. Podľa § 89 ods. 3 Daňového poriadku: „Deň vyhotovenia výkazu daňových nedoplatkov je dňom jeho vykonateľnosti. Daňový dlžník sa neupovedomuje o zostavení výkazu daňových nedoplatkov ani o jeho vykonateľnosti.“

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

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

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

34. Vo vzťahu k žalobnej námietke neurčitosti daňovej exekučnej výzvy vydananej na podklade výkazu nedoplatkov dáva kasačný súd nad rámec sťažnostných bodov a len pre úplnosť do pozornosti nedávny nález Ústavného súdu SR zo dňa 08.09.2021 sp. zn. PL. ÚS 18/2018-40 (ďalej aj „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 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 správnou 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 striktno obsahovať identifikačné údaje samotného daňového nedoplatku čo do jeho dôvodu. Doslovnú literu zákona možno naplniť už len označením výšky nedoplatku a čísla a dátumu zostavenia vykonateľného výkazu nedoplatkov, ktoré však daňovému dlžníkovi nemusia nič hovoriť, keďže samotný výkaz nedoplatkov sa mu predtým nedoručoval. Takáto reštriktívnejšia špecifikácia môže zabrániť tomu, aby bol daňový dlžník schopný jednoznačne identifikovať daňový nedoplatok čo do jeho dôvodu. Za situácie, že daňový dlžník nie je schopný presne a nezameniteľne identifikovať, aký z jeho (potenciálne) viacerých daňových nedoplatkov sa na podklade daňovej exekučnej výzvy vymáha, resp. nemá k dispozícii samotný výkaz nedoplatkov, potom môže byť pre neho problematické uplatniť aj jeho procesnú obranu v daňovom exekučnom konaní v rozsahu predpokladanom § 91 ods. 5 Daňového poriadku a v zmysle záverov, aké vyslovil Ústavný súd SR v uvedenom náleze.

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

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

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

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

41. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

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 konformne 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 namietat i prípadnú obsahovú a formálnu nesprávnosť výkazu nedoplatkov ako exekučného titulu.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok **n i e** j e príпустný.