

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/49/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200294
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200294.1

Uznesenie

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): A. Ž., bytom A. XXX, XXX XX A., podnikajúci pod obchodným menom Milan Žatko - ZETOR SERVIS so sídlom Ruskovce 175, 956 54 Ruskovce, IČO: 34 476 601, právne zast. FAIRSQUARE advokátska kancelária s. r. o. so sídlom Lazaretská 3/A, 811 08 Bratislava, IČO: 47 232 544, proti žalovanému: Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske, so sídlom Makarenkova 213/1, 958 01 Partizánske, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Trenčíne č. k. 14Sa/63/2021-397 zo dňa 31. januára 2023, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Priebeh konania pred správnym súdom

1. Pôvodní žalobcovia (Jozef Bakoš - Zetor Servis, Ján Božík - ZETOR SERVIS, Milan Žatko - ZETOR SERVIS) sa správnou žalobou proti inému zásahu orgánu verejnej správy, podanou na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), domáhali toho, aby správny súd nariadil žalovanému upustiť od iného zásahu, resp. zakázal žalovanému pokračovať v inom zásahu alebo aby deklaratórnym výrokom určil, že daňová kontrola žalobcov je nezákonne skončeným zásahom orgánu verejnej správy, prípadne aby určil nezákonnosť jednotlivých zásahov.

2. Za iné zásahy považovali to, že (I) oznámenie o daňovej kontrole nebolo doručené žalobcovi zákonným spôsobom v mieste podnikania a v oznámení nebol riadne označený svojim obchodným menom, (II) účinky rozhodnutia o predĺžení lehoty na vyjadrenie sa nemohli nastať, (III) žalovaný ignoroval viacero podaní (zo dňa 22. februára 2021 a 1. marca 2021), (IV) nebolo dodržané plynutie zákonných lehôt na uskutočnenie nadväzujúcich procesných úkonov a akty žalovaného, vrátane protokolu z daňovej kontroly, boli vydané predčasne, (V) žalovaný vydal viacero protokolov z daňovej kontroly a separátne ich doručoval a (VI) predčasným/nezákonným ukončením daňovej kontroly došlo k predčasnému nezákonnému vyrubovaciemu konaniu. Podľa pôvodných žalobcov sa žalovaný dopustil dvoch zásahov, pričom jeden z nich v čase podania žaloby trval (vyrubovacie konanie) a druhý zásah už odznel (nezákonná daňová kontrola).

3. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžk/3/2019, nestotožnil sa s petitom žaloby a navrhol, aby ju správny súd zamietol.

4. Žalobcovia v replike poukázali na to, že rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžk/3/2019 nie je aplikovateľné na tento prípad a žalobou sa nedomáhajú zákazu daňovej kontroly, ale deklarácie toho, že kontrola nebola zákonná. Zároveň uviedli, že ak v danej veci neboli splnené podmienky a predpoklady na začatie vyrubovacieho konania, potom aj úkony žalovaného realizované v rámci nezákonného vyrubovacieho konania predstavovali súbor faktických úkonov, ktoré nemajú oporu v zákone, keďže sa realizujú mimo riadneho vyrubovacieho konania. V ďalšom zotrvali na svojej žalobnej argumentácii.

5. Žalovaný v duplike poukázal na priebeh daňovej kontroly vykonanej u žalobcov a uviedol, že vyrubovacie konanie ešte nebolo ukončené.

6. Žalobcovia vo svojom ďalšom vyjadrení v podstatnom zotrvali na svojej argumentácii.

7. V ďalších vyjadreniach žalovaný, ako aj žalobcovia, poukazovali na priebeh vyrubovacieho konania a jednotlivé úkony, ktoré v rámci neho žalovaný vykonal.

8. Uznesením sp. zn. 14Sa/35/2021-248 zo dňa 9. augusta 2021 správny súd žaloby žalobcov 2) a 3) vylúčil na samostatné konanie, pričom v predmetnej veci sa konanie viedlo pod sp. zn. 14Sa/35/2021.

9. Žalovaný následne oznámil súdu, že Finančné riaditeľstvo SR vydalo druhostupňové rozhodnutia, ktorými potvrdilo rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu dane žalobcovi.

10. Podaním zo dňa 22. augusta 2022, označeným ako zmena žaloby, žalobca navrhol správne mu súdu, aby (I) deklaratórnym výrokom určil, že daňová kontrola je nezákonným skončeným iným zásahom orgánu verejnej správy, prípadne aby tak rozhodol vo vzťahu k parciálnym nezákonným úkonom namietaným v texte a/alebo (II) aby deklaratórnym výrokom určil, že vyrubovacie konanie ako súbor faktických úkonov žalovaného, je nezákonným iným zásahom orgánu verejnej správy, prípadne aby tak rozhodol vo vzťahu k parciálnym nezákonným úkonom vyrubovacieho konania.

II. Rozhodnutie správneho súdu

11. Správny súd uznesením č. k. 14Sa/63/2021-397 zo dňa 31. januára 2023 žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. Správny súd rozhodoval meritórne o zmenenom žalobnom petite, a to z dôvodu, že vyrubovacie konanie bolo skončené.

12. Podľa správneho súdu inštitút zásahovej žaloby nemôže slúžiť ako náhrada všeobecnej žaloby. Nie je totiž univerzálnym prostriedkom ochrany proti akémukoľvek úkonu správneho orgánu, s ktorým žalobca nesúhlasí, ale predstavuje subsidiárny prostriedok ochrany, a to jednak voči právnym prostriedkom, ktoré má žalobca k dispozícii u správneho orgánu, ako aj voči iným druhom správnych žalôb dostupných v správnom súdnictve. Zásahová žaloba tak plní úlohu pomocného prostriedku ochrany v tých prípadoch, na ktoré ochrana poskytovaná všeobecnou správnu žalobou nedosiahne. Vo vzťahu k inému zásahu, ktorým mala byť samotná daňová kontrola správny súd poukázal na závery prijaté Ústavným súdom Slovenskej republiky v rozhodnutiach sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. I. ÚS 238/06. Rovnako poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009.

13. Správny súd mal za to, že daňová kontrola ako celok má prvky faktického aj administratívneho konania. Jej výsledkom však nikdy nie je rozhodnutie, ktorým sa priamo zasahuje do práv kontrolovaného subjektu, ale protokol o daňovej kontrole ako dôkazný prostriedok. V závislosti od okolností môže byť začatie ako aj realizácia daňovej kontroly nezákonným zásahom. Na druhej strane, nie každá nezákonnosť pri uskutočňovaní daňovej kontroly predstavuje takýto zásah, rovnako ako nie každé porušenie zákona vedie k zrušeniu rozhodnutia vo veci samej v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy. Okrem toho extenzívny výklad pojmu zásah by umožnil rozložiť daňové konanie na nespočetné množstvo individuálnych zásahov, ktoré by mohol daňový subjekt napadnúť nespočetným množstvom zásahových žalôb, čo by mohlo úplne paralyzovať činnosť správcu dane. Vo všeobecnosti je možné konštatovať, že účelom tzv. zásahovej žaloby nemôže byť súdny prieskum procesného postupu orgánu verejnej správy v administratívnom konaní. Tento postup môže byť predmetom prieskumu na základe všeobecnej žaloby proti konečnému rozhodnutiu, keďže procesná stránka je súčasťou zákonnosti rozhodnutia. Takto je možné preskúmať v podstate len tie nezákonnosti, ktoré majú faktickú povahu, ako je neoprávnený vstup do priestorov kontrolovaného subjektu, zadržiavanie dokumentov, vykonávanie daňovej kontroly po zákonom stanovenej lehote alebo iné výrazne excesívne konanie správcu dane. Zároveň určenie nezákonnosti úkonu správcu dane v konaní o zásahovej žalobe nevytvára prekážku pre možnosť opätovného prejednania takejto namietanej nezákonnosti v konaní na základe všeobecnej správnej žaloby (viď rozsudok Nejvyššieho správneho soudu ČR sp. zn. 7Afs/302/2015).

14. Správny súd vyslovil názor, že vzhľadom na subsidiaritu zásahovej žaloby, ako aj „dvojitosť“ súdneho prieskumu, by sa mali postupom podľa § 252 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) preskúmať v podstate len tie úkony správcu dane realizované v rámci daňovej kontroly, ktoré predstavujú excesy zo zákonných medzí pri zásahoch do súkromnej sféry (napríklad vstup do podnikateľských priestorov eventuálne obydlia daňového subjektu, resp. to, že daňová kontrola vôbec nemala byť začatá, resp. jej trvanie nad zákonom stanovenú dobu). Ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v priebehu daňovej kontroly (resp. po jej skončení) môže úspešne smerovať len proti takým úkonom, či postupom správcu dane, ktoré majú samé o sebe zásadný dopad do právnej sféry daňového subjektu a súčasne nie je spravodlivé a ani ústavne konformné od daňového subjektu požadovať, aby s obranou proti takýmto úkonom vyčkal až do žaloby smerujúcej proti rozhodnutiu o daňovej povinnosti.

15. Správny súd konštatoval, že v prejednávanej veci žalobca vykonával v roku 2015 podnikateľskú činnosť v rámci združenia ZETOR SERVIS na základe zmluvy o združení zo dňa 1. júna 1996.

Správca dane u každého z účastníkov združenia vykonával samostatné daňové kontroly za zdaňovacie obdobie február až december 2015, pričom začatie daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené listom č. 102320652/2019 zo dňa 8. októbra 2019. Žalobca je v tomto liste označený menom, priezviskom a adresou trvalého bydliska, pričom uvedená písomnosť mu bola doručovaná na adresu trvalého bydliska, kde ju aj riadne prevzal. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že žalobca sa takto označil aj vo svojom daňovom priznaní, pričom počas daňovej kontroly nenamietal jeho nesprávne označenie. Postupu správcu dane teda podľa súdu nebolo čo vyčítať a uvedené neprestavuje nezákonný zásah do subjektívnych práv žalobcu. Vo vzťahu k ukončeniu daňovej kontroly správny súd poukázal na to, že správca dane už od doručenia protokolu z daňovej kontroly nevykonával žiadne úkony, takže v tomto zmysle by eventuálne neskončenie daňovej kontroly už nemalo „invázny charakter“. Vzhľadom na to, že medzičasom bolo vo veci meritórne rozhodnuté, je zrejmé, že ani realizácia ďalších úkonov v rámci daňovej kontroly nehrozí.

16. Správny súd mal za to, že správca dane vyhotovil dva protokoly z daňovej kontroly, a to za mesiace, kde nezistil pochybenia a potom za mesiace, kde realizoval výzvu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku a začalo vyrubovacie konanie. Takýto postup bol pravdepodobne zvolený z praktických dôvodov, keď vyrubovacie konanie sa týkalo len niektorých mesiacov kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Správny súd uviedol, že zo svojej rozhodovacej praxe je mu známe, že nejde o neštandardný postup správcu dane. Spravidla správcovia dane postupujú rovnako a správne súdy následne pracujú len s tým protokolom, ktorý sa týka toho obdobia, za ktoré sa ďalej konalo vo vyrubovacom konaní. Takýto postup správcu dane nebol doposiaľ správnymi súdmi (vrátane kasačného) spochybnený. Uvedený postup nespôsobuje nezákonnosť celej daňovej kontroly a nemá za následok ani trvanie daňovej kontroly nad stanovenú lehotu (resp. jej neskončenie). Podstatná je totiž skutočnosť, že celé kontrolované zdaňovacie obdobie je pokryté vo vypracovaných protokoloch a tieto protokoly boli riadne žalobcovi doručené. Daňová kontrola potom skončila doručením oboch protokolov.

17. K namietaným procesným pochybeniam správcu dane správny súd uviedol, že tieto môžu byť predmetom súdneho prieskumu aj v rámci konania na základe všeobecnej správnej žaloby. Z tohto pohľadu by pri poskytnutí ochrany v rámci tzv. zásahovej žaloby, mohlo ísť o dvojité posúdenie. Okrem toho nejde v týchto prípadoch o také procesné chyby, ktoré by nebolo možné napraviť v neskoršom konaní správcu dane. Aj z tohto dôvodu by určenie nezákonnosti v konaní vedenom so správcom dane, nemuselo byť v neskoršom konaní s Finančným riaditeľstvom SR relevantné. V doterajšej rozhodovacej praxi kasačného súdu nemalo nesprávne stanovenie lehoty na vyjadrenie, jej nevyčkanie, resp. nedodržanie za následok nezákonnosť celej daňovej kontroly, resp. nebolo konštatované, že by išlo o nezvratný stav, ktorý nie je možné napraviť.

18. Jeden z dôvodov nezákonnosti daňovej kontroly u žalobcu mal súvisieť s výzvou č. 101984838. Táto výzva na predloženie dôkazov však bola realizovaná v inej daňovej kontrole iného daňového subjektu. Správca dane v rámci daňovej kontroly žalobcu nerozhodoval o predĺžení lehoty. Následne potom nemohlo prísť k predĺženiu lehoty zo zákona a správca dane nemohol takto predĺženú lehotu porušiť. Daňová kontrola u žalobcu síce úzko súvisí s daňovou kontrolou u tohto daňového subjektu, no napriek tomu ide o dve samostatné kontroly a úkony správcu dane realizované v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu automaticky nie sú úkonmi v kontrole žalobcu.

19. Na výzvu správcu dane na vyjadrenie sa k výsledkom daňovej kontroly reagoval zástupca žalobcu e-mailovým podaním doručeným správcovi dane dňa 22. februára 2021. Dňa 25. februára 2021 boli vydané protokoly. Na základe uvedeného je zrejmé, že sa tak stalo pred tým ako žalobcovi uplynula lehota na podanie vyjadrenia. Takéto pochybenie je možné posúdiť v konaní o súdny prieskum rozhodnutia odvolacieho orgánu vo veci samej. Samotná skutočnosť, že správca dane nesprávne určil koniec lehoty na podanie vyjadrenia, je podľa názoru správneho súdu procesným pochybením, ktoré nemá požadovanú intenzitu, a ani faktickú povahu. Nebolo preto dôvodné poskytnúť žalobcovi ochranu mimo konania o všeobecnej správnej žalobe. Vyjadrenie zástupcu žalobcu zo dňa 22. februára 2021 bolo realizované e-mailom, pričom žalobca bol v minulosti upozornený na to, že podania má realizovať elektronicky v zmysle § 13 daňového poriadku. Vzhľadom na všetky okolnosti veci bolo možné uvažovať o obštrukčnom konaní žalobcu. Správca dane v protokole síce uviedol, že sa na podanie neprihliada, avšak v konečnom dôsledku sa ním zaoberal, keď uviedol, že v ňom neboli uvedené žiadne nové dôkazy a skutočnosti. Z nahliadnutia do súdnych spisov správny súd zistil, že síce neprišlo k realizovaniu navrhovaného dokazovania, avšak došlo k vysvetleniu, prečo nebol tento návrh žalobcu akceptovaný a doplnenie dokazovania nebolo realizované. Tento postup bude predmetom súdneho prieskumu v inom súdnom konaní.

20. Správny súd mal za to, že pri legálnej definícii iného zásahu orgánu verejnej správy musí ísť o faktický postup, čo nezodpovedá vedeniu formalizovaného administratívneho konania, ktorým vyrubovacieho

konanie bez pochybností je. Žalobca v rámci zmeny žaloby de facto nemenil len samotný petit, ale rozšíril aj dôvody o neprerokovanie protokolu. V prvom rade zo samotnej skutočnosti, že správca dane určil dátum prerokovania protokolu je zrejmé, že de facto na podania žalobcu, ktoré neboli realizované v predpísanej forme, prihliadal. V opačnom prípade by nemal dôvod určiť dátum takéhoto prerokovania. Následný postup pri prerokovaní sa však realizuje už vo vyrubovacom konaní, čo z dôvodov uvedených v predchádzajúcom odseku vylučuje, že by mohlo ísť o zásah orgánu verejnej správy.

21. S poukazom na vyššie uvedené správny súd dospel k záveru, že vykonávanie daňovej kontroly môže predstavovať nezákonný zásah vo svojom celku, avšak ide skôr o výnimočnú situáciu, napríklad ak dôjde k nezákonnému zásahu už samotným začatím daňovej kontroly, ktorá sa dotkne slobodnej sféry jednotlivca. Príkladom môže byť nesplnenie podmienok pre jej realizáciu, bezdôvodné opakovanie daňovej kontroly a podobne. Od týchto príkladov je však potrebné odlišiť zákonnú daňovú kontrolu, v ktorej priebehu dôjde k nezákonnému postupu (úkonu) zo strany pracovníka správcu dane. Nie každá nezákonnosť pri vykonávaní daňovej kontroly predstavuje nezákonný zásah, pred ktorým je potrebné daňovému subjektu poskytnúť ochranu na základe subsidiárneho prostriedku, ktorým je tzv. zásahová žaloba.

III. Kasačná sťažnosť a konanie pred kasačným súdom

22. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnuté uznesenie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie náhrady trov konania.

23. Sťažovateľ mal za to, že rozhodnutie správneho súdu je nepreskúmateľné, nedostatočne odôvodnené a zmätočné (bod 47. odôvodnenia). Vo vzťahu k bodom 55. a 56. odôvodnenia uznesenia mal sťažovateľ za to, že správny súd síce poukázal na rozhodovaciu prax súdov, či správcu dane, avšak konkrétne ju nešpecifikoval. Svoje myšlienky teda staval do formy dohadov a možností. Sťažovateľ poukazoval na to, že sa správny súd nedostatočne vysporiadal s jeho argumentmi uvedenými v žalobe a ďalších podaniach.

24. Vo vzťahu k nesprávnemu právnenému posúdeniu sťažovateľ namietal, že správny súd neuviedol na základe akých myšlienkových pochodov a právneho predpisu dospel správny súd k subsidiarite žaloby proti inému zásahu voči všeobecnej žalobe. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 593/2022 a na odbornú spisbu. Sťažovateľ sa tiež nestotožnil s tým, že prostredníctvom žaloby proti inému zásahu je možné napádať len niektoré „mimoriadne invazívne“ úkony. Pod iným zásahom sa rozumie aj faktický a bezprostredný zásah (vyrubovacie konanie) a aj postup orgánu pri výkone kontroly alebo inšpekcie. Podľa sťažovateľa správny súd sám v bode 63. uznesenia konštatoval, že žalovaný pri daňovej kontrole porušil svoju zákonnú povinnosť, čo v kontexte postupu pri daňovej kontrole znamenalo, že následné vyhotovenie protokolu a jeho doručenie sú nezákonné, s následkom prísnej koncentrácie v dokazovaní v neprospech sťažovateľa.

25. Sťažovateľ zároveň poukázal na § 3 ods. 1 Daňového poriadku a na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020. Rovnako uviedol, že daňová kontrola je zásahom do práv daňového subjektu, pričom poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/54/2018 a sp. zn. 5Sžf/68/2012. Uzavrel, že správny súd alibisticky zhodnotil, že aj keď v konaní žalovaného vzhliadol na nezákonnosť, táto nemala invazívny charakter, došlo k meritórnemu rozhodnutiu a preto bola nezákonnosť odstránená a k ďalšej nemôže dôjsť, čím rezignoval na poskytnutie súdnej ochrany sťažovateľovi.

26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Posúdenie kasačného súdu

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

28. Kasačný súd sa v rámci predmetnej veci zaoberal tromi okruhmi námietok, a síce (I) zmätočnosťou a nepreskúmateľnosťou rozhodnutia, (II) odkazom na relevantnú judikatúru a (III) samotnou povahou žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy.

29. Pokiaľ ide o nepreskúmateľnosť, či zmätočnosť napadnutého uznesenia, kasačný súd konštatuje, že predmetné rozhodnutie považuje nielen za argumentačne správne, ale aj vyčerpávajúco odôvodnené. Správny súd sa v ňom vysporiadal so všetkými namietanými skutočnosťami, pričom uviedol všeobecné východiská, z ktorých pri posudzovaní veci vychádzal, ako aj ich aplikáciu na danú vec, čo podporil aj odkazmi na relevantnú judikatúru. V bode 47. odôvodnenia napadnutého uznesenia správny súd de

facto uviedol, za akých podmienok sa proti nezákonnostiam daňovej kontroly možno brániť všeobecnou správnu žalobou a v akom prípade ide už o zásahy faktickej povahy, proti ktorým sa daňový subjekt môže brániť zásahovou žalobou. Navyše, sťažovateľ síce namieta zmätočnosť uvedeného tvrdenia, avšak neuvádza, v čom podľa neho spočíva.

30. Pokiaľ správny súd odkazoval na „zaužívanú prax“ správcu dane, či správnych súdov pri vypracovávaní viacerých protokolov z daňovej kontroly, išlo o konštrukt jemu známy z jeho vlastnej činnosti. Je pravdou, že tento svoj odkaz nepodložil konkrétnymi rozhodnutiami, ktoré podľa neho takúto prax zaviedli, avšak z textu odôvodnenia je zrejmé, že jeho úmyslom bolo len poukázať na takýto zaužívaný postup, ktorý automaticky neznamená kvalifikovaný, žalobou postihnuteľný zásah do subjektívnych práv daňového subjektu. Ak teda správny súd nepoukázal na konkrétne rozhodnutia súdov, uvedené nezakladá ani zmätočnosť a ani nepreskúmateľnosť napadnutého uznesenia.

31. Kasačný súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/60/2019, v zmysle ktorého zákonným limitom aplikácie doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také jeho vady, ktoré spočívajú v úplnej absencii dôvodov rozhodnutia, alebo v existencii takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko z 09.12.1994, č. 18390/91). Rovnako ESLP pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsko z 21.01.1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia.

32. Obdobne Ústavný súd SR vo svojej ustálenej rozhodovacej praxi uvádza, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (viď rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07). Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietky zmätočnosti a nepreskúmateľnosti napadnutého uznesenia za bezpredmetné. Pokiaľ ide o namietané nevysporiadanie sa s argumentmi sťažovateľa uvedenými v správnej žalobe a ďalších podaniach, kasačný súd uvádza, že sťažovateľ nešpecifikoval s ktorými skutočnosťami sa správny súd nevysporiadal.

33. Vo vzťahu k nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 593/2022 kasačný súd uvádza, že sa plne stotožňuje s jeho závermi, v zmysle ktorých ak možno ochranu toho istého subjektívneho práva dosiahnuť viacerými typmi konaní v správnom súdnictve, voľba konkrétneho z nich je vecou procesnej autonómie žalobcu. V predmetnej veci tak postupoval aj správny súd, ktorý rešpektoval výber žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy a jednotlivé namietané zásahy vecne preskúmal. Správny súd teda neodmietol poskytnutie súdnej ochrany sťažovateľovým právam, ale postupoval v intenciách zákona, pričom dospel k záveru, že žaloba proti inému zásahu je nedôvodná. Zároveň však vyslovil názor, že pokiaľ jednotlivé úkony žalovaného počas daňovej kontroly trpeli vadou nezákonnosti, môže sa proti nim brániť v rámci všeobecnej správnej žaloby. V tejto súvislosti je tiež potrebné dodať, že vyššie citovaný nález sa týkal konkurencie všeobecnej správnej žaloby a žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy.

34. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou, že správny súd porušil práva sťažovateľa, keď konštatoval nezákonnosť vo vzťahu k postupu správcu dane, ktorý nevyzval sťažovateľa na to, aby podal vyjadrenie v zákonom stanovenej forme. Z bodu 63. odôvodnenia napadnutého uznesenia je zrejmé, že správny súd konštatoval, že správca dane má skutočne povinnosť vyzvať daňový subjekt na to, aby dodržal formu podania, avšak forma podania bola zástupcovi sťažovateľa známa a správca dane prihliadol na predmetné vyjadrenie. Nešlo teda o takú intenzitu zásahu, ktorá by bola jednoducho neodstrániteľná a ktorá by vo svojej podstate do práv sťažovateľa zasiahla.

35. Vo vzťahu k samotnej povahe žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy kasačný súd poukazuje na Osobitnú časť dôvodovej správy k § 3 SSP, v zmysle ktorej: „Oproti doterajšej právnej úprave sa v pomenovaní upustilo od prívlastku „nezákonný“, ktorý evokoval protiprávnosť každého žalovaného zásahu. Na rozdiel od rozhodnutia alebo opatrenia má iný zásah orgánu verejnej správy čisto faktickú povahu, čiže neprebehlo pri ňom žiadne formalizované administratívne konanie a je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy na mieste samom. Pri inom zásahu sa vyžaduje priame dotknutie na právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb. Iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitných predpisov, ak ním sú alebo môžu byť priamo dotknuté práva,

právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb a právnických osôb. V praxi ide najmä o preskúvanie daňových kontrol.“

36. V tejto súvislosti Ústavný súd SR uviedol, že zásahom netreba rozumieť len faktické úkony (napr. pri výkone administratívnych rozhodnutí) alebo procesné postupy, ale aj také výsledky rozhodovacích procesov vo verejnej správe, ktoré nemajú povahu individuálneho aktu aplikácie práva, lebo nie sú výsledkom správneho konania (I. ÚS 483/2015, III. ÚS 105/2013, III. ÚS 114/2013). Tieto zásahy nie sú z preskúvajúcej právomoci všeobecných súdov vylúčené (viď uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 707/2017). Z vyššie uvedeného plynie záver, že sťažovateľ bol oprávnený brániť svoje práva prostredníctvom zásahovej žaloby, v rámci ktorej sa preskúvajú aj postupy správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Zároveň bolo na právnom posúdení správneho súdu, aby sa vysporiadal s tým, či namietaný zásah skutočne spĺňa definíčné atribúty tohto pojmu, inak povedané, či akt orgánu verejnej správy, je skutočne možné považovať za zásah a nie napríklad štandardizovaný postup uplatňovaný v procese daňovej kontroly. Následne bol správny súd povinný skúmať či zasiahol do práv daňového subjektu. Tento postup správny súd rešpektoval, namietané zásahy vecne preskúmal, pričom dospel k záveru, že nie každá nezákonnosť pri vykonávaní daňovej kontroly predstavuje nezákonný zásah.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžnz/1/2015, v zmysle ktorého: „Základnou úlohou súdu aplikujúceho ustanovenie § 250v ods. 1 OSP, ktorý koná v správnom súdnictve o návrhu smerujúcom proti tvrdenému zásahu orgánu verejnej správy je preveriť, či sa navrhovateľ skutočne prostredníctvom svojho návrhu domáha súdnej ochrany proti nezákonnej aktivite verejnej správy (materiálna stránka verejnej správy) a či navrhovateľom označená verejná správa skutočne takúto aktivitu vykonala (formálna stránka verejnej správy). Uvedené je dôležité z toho hľadiska, že Občiansky súdny poriadok obsahuje viacero rôznych prostriedkov súdnej nápravy pochybení alebo nedostatkov verejnej správy, pričom výber konkrétneho prostriedku je ponechaný celkom na dispozičnej vôli účastníka. Súd konajúci v správnom súdnictve nesmie vo vzťahu k zvolenému prostriedku súdnej nápravy účastníkom zaujať žiadne iné hodnotiace stanovisko ako iba to, či tento prostriedok bol účastníkom zvolený správne, pričom ho nesmie v konaní upozorňovať na prípadnú nevhodnosť ním zvoleného prostriedku súdnej ochrany, resp. mu radiť iný konkrétny prostriedok. Zmyslom tejto právnej úpravy je posilnenie ochrany fyzických a právnických osôb pred takými zásahmi, ktoré nie sú založené na konkrétnom rozhodnutí orgánu verejnej správy, ale spočívajú vo faktickej činnosti proti nej a vyžadujúci súdnu pomoc vo forme nápravy tohto pre navrhovateľa spoločensky neúnosného stavu.“

38. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že správnym súdom zvolená formulácia o „subsidiárnom charaktere“ zásahovej žaloby skutočne nie je správna. Na druhej strane táto samotná konštatácia fakticky nezasiahla do práv a právom chránených záujmov sťažovateľa. Kasačný súd preto opätovne zdôrazňuje, že v danom prípade správny súd sťažovateľovu žalobu neodmietol z dôvodu subsidiárneho charakteru zásahovej žaloby, ale sa vecne vysporiadal s jednotlivými námietkami, pričom s jeho konkrétnymi závermi sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje.

V. Záver

39. Najvyšší správny súd SR dospel k záveru, že správny súd sa náležite vysporiadal s dôvodmi, pre ktoré sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplyva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.