

Súd: Krajský súd Košice  
Spisová značka: 6S/161/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200777  
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 09. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Tkáč  
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2021:7019200777.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Tkáča a členov JUDr. Tatiány Sabadošovej a JUDr. Mareka Kotoru v právnej veci žalobkyne L. K., nar. XX.XX.XXXX, bývajúcej W.M. XXX, B. G., zastúpenej JUDr. Jurajom Kusom, advokátom so sídlom kancelárie v Michalovciach, Námestie osloboditeľov 10, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 680037243/2019/MH zo dňa 09.08.2019 takto

### rozhodol:

- I. Žalobu zamieťa.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

1. Žalobkyňa podala prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach správnu žalobu zo dňa 08.10.2019, odoslanú elektronicky so zaručeným elektronickým podpisom prostredníctvom portálu ÚPVS dňa 08.10.2019, v ktorej žiadala preskúmať zákonnosť postupu žalovaného, ako aj jeho rozhodnutia č. 680037243/2019/MH zo dňa 09.08.2019.

2. Žalované Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky preskúmaným rozhodnutím č. 680037243/2019/MH zo dňa 09.08.2019 ako odvolací orgán príslušný podľa § 4 ods. 3 písm. r) zákona č. 35/2019 Z.z. o finančnej správe a doplnení niektorých zákonov, po preskúmaní včas podaného odvolania žalobkyne L. K. proti daňovej exekučnej výzve Colného úradu Michalovce č. 680026344/2019 zo dňa 03.06.2019, podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov odvolaním napadnutú daňovú exekučnú výzvu správcu dane potvrdilo.

3. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že rozhodnutím - daňovou exekučnou výzvou č. 680026344/2019 zo dňa 03.06.2019 Colný úrad Michalovce (v ďalšom texte aj: „colný úrad,“ resp. „správny orgán prvého stupňa,“ resp. „prvostupňový správny orgán“) vyzval podľa § 91 daňového poriadku daňovú dlžníčku, t.j. žalobkyňu v tomto konaní, aby v lehote ôsmich kalendárnych dní od doručenia výzvy uhradila daňové nedoplatky vo výške 33.343,64 EUR a 3.400 EUR na účet colného úradu vedený v štátnej pokladnici. Zároveň uviedol, že exekučnými titulmi v zmysle § 89 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku sú právoplatné a vykonateľné rozhodnutia colného úradu:

- zn. 1095361/1/4471/2015 zo dňa 08.01.2015 (právoplatné dňa 16.02.2015 a vykonateľné dňa 04.03.2015), ktorým bola daňovému dlžníkovi vyrubená spotrebná daň z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie 28.05.2009 vo výške 33.343,64 EUR, na základe ktorého začal colný úrad voči daňovému dlžníkovi dňa 11.08.2015 daňové exekučné konanie vydaním rozhodnutia zn. 1282241/2015 zo dňa 11.08.2015 z dôvodu, že neuhradil colnému úradu nedoplatok na spotrebnej dani z tabakových

výrobkov vo výške 33.343,64 EUR, prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s., pobočka zahraničnej banky, - zn. 1559755/2015 dňa 16.10.2015 (právoplatné dňa 23.11.2015 a vykonateľné dňa 09.12.2015), ktorým bola daňovému dlžníkovi uložená pokuta vo výške 3.400 EUR, na základe ktorého začal colný úrad voči daňovému dlžníkovi dňa 16.05.2019 daňové exekučné konanie vydaním rozhodnutia zn. 680023458/2019 zo dňa 16.05.2019 z dôvodu, že neuhradil colnému úradu dlžnú sumu vo výške 3.400 EUR, zrážkami z dôchodku.

4. Daňová exekučná výzva bola doručená elektronicky právnomu zástupcovi daňového dlžníka dňa 05.06.2019, následne proti exekučnej výzve podala žalobkyňa odvolanie. K jednotlivým odvolacím námietkam žalovaný v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že správny orgán prvého stupňa všetky nájdené tabakové výrobky, ktoré boli predmetom vyrubenia spotrebnej dane zabezpečil rozhodnutím zn. 21105/2009-5392 zo dňa 31.05.2009 (právoplatné dňa 19.06.2009) subjektu N. K.. Inštitút zabezpečenia vecí (v konkrétnom prípade tabakových výrobkov) slúži ako opatrenie predbežného charakteru vo vzťahu k zabezpečenej veci, preto nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti a určenie daňového dlžníka. Preverenie a zistenie týchto skutočností boli predmetom iného daňového konania. Skutočnosť, že všetky tabakové výrobky boli zabezpečené N. K. nevyhnutne neznamená, že v rámci daňového konania bude daňová povinnosť určená jemu. Colný úrad určil daňovému dlžníkovi (žalobkyni) spotrebnú daň na základe Protokolu o určení dane podľa pomôcok zn. 1095361/1/526936/2014 zo dňa 01.12.2014 za zdaňovacie obdobie 28.05.2009. Napriek tomu, že predmetný protokol spolu s výzvou daňovému dlžníkovi na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole boli daňovému dlžníkovi doručené do vlastných rúk dňa 05.12.2014, daňový dlžník sa v stanovenej lehote nevyjadril, colný úrad následne vydal dňa 08.01.2015 rozhodnutie o vyrubení spotrebnej dane zn. 1095361/1/4471/2015 (právoplatné 16.02.2015 a vykonateľné 04.03.2015), z odôvodnenia ktorého vyplýva, že daňovým dlžníkom je aj „L. K., rod. Y., XXX XX W. Č.. XXX, nar.: XX.XX.XXXX, ako spoluvlastníčka 1/2 podielu rodinného domu, od ktorého mala kľúče a pozemkov, kde sa nachádzali ostatné cigarety, v množstve 410 030 ks (1/2 z 820 060 ks).“ Žalovaný ďalej uviedol, že toto právoplatné a vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo daňovému dlžníkovi uložené peňažné plnenie je v zmysle § 89 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku exekučným titulom.

5. Vo vzťahu k námietke premlčania ohľadom vyrubenia spotrebnej dane sa žalovaný stotožnil s jej hodnotením colným úradom, ktorý túto námietku posúdil ako námietku preklúzie práva vyrubiť daň v rámci dôvodov odvolania a nie ako námietku podanú podľa § 71 daňového poriadku, preto colný úrad nepristúpil k vydaniu rozhodnutia o tejto námietke. Ďalej poukázal na to, že podľa § 69 ods. 1 prvej vety daňového poriadku lehota na vyrubenie dane začala plynúť od 01.01.2010 a uplynula by dňom 31.12.2014. Odvolaním sa na ods. 2 a 3 označeného ustanovenia žalovaný tvrdil, že pred uplynutím lehoty na zánik práva vyrubiť daň, zaslal správny orgán prvého stupňa daňovému dlžníkovi Protokol o určení dane podľa pomôcok do vlastných rúk dňa 05.12.2014, čo sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane. Dňom 01.01.2015 tak začala plynúť ďalšia lehota piatich rokov na právo colného úradu vyrubiť daň a táto lehota by uplynula až dňom 31.12.2020.

6. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí považoval za nedôvodnú aj námietku o nulite exekučných titulov, pretože na účely správy daní v zmysle § 64 ods. 1, 2 daňového poriadku, rozhodnutia, ktoré sú exekučnými titulmi neboli vydané omylom inej osobe (čo bezpochyby vyplýva z ich obsahu) a tiež nenadväzujú na nulité rozhodnutie.

7. Na základe týchto úvah a vyhodnotenia účastníčkou konania uplatnených odvolacích dôvodov, žalovaný po preskúmaní predloženého spisového materiálu dospel k záveru, že ku dňu vydania daňovej exekučnej výzvy neexistovali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného nedoplatku, prípadne by bránili jeho vymáhateľnosti a neexistujú ani iné dôvody, pre ktoré by bola daňová exekúcia vedená voči daňovému dlžníkovi neprípustná, teda daňová exekučná výzva bola vydaná v súlade so zákonom.

8. Žalobkyňa vo včas podanej správnej žalobe prostredníctvom právneho zástupcu žiadala preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 680037243/2019/MH zo dňa 09.08.2019, ako aj rozhodnutie Colného úradu Michalovce č. 680026344/2019 zo dňa 03.06.2019 zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Tvrdila, že napadnuté rozhodnutie je v rozpore so zákonom a s obsahom administratívnych spisov a navyše žalovaný sa nevyšporiadal s dôvodmi a námietkami, ktoré uplatnila v podanom odvolaní voči

rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa a vôbec ich nebral do úvahy. Z tohto dôvodu rozhodnutie žalovaného považovala za nepreskúmateľné.

9. V jednotlivých žalobných dôvodoch nesúhlasila s tvrdením na str. 6 preskúmaného rozhodnutia, že colný úrad nájdené tabakové výrobky zabezpečil rozhodnutím zo dňa 31.05.2009 subjektu N. K., a ďalej, že inštitút zabezpečenia veci (v konkrétnom prípade tabakových výrobkov) slúži ako opatrenie predbežného charakteru vo vzťahu k zabezpečenej veci, t.j. nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti a určenie daňového dlžníka, teda, že všetky tabakové výrobky boli zabezpečené N. K. neznamená, že v rámci daňového konania bude daňová povinnosť určená len jemu. Zdôraznila, že colný úrad ustálil, že daňovými dlžníkmi sú nielen ona, ale aj jej manžel N. K. a syn I. K.. V prípade jej syna Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo dňa 21.04.2016 sp. zn. 7S/83/2015-112 zrušil obidve rozhodnutia správnych orgánov vo veci jeho určenia ako daňového dlžníka a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Rozsudok správneho súdu bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 06.06.2017 sp. zn. 4Sžf/54/2016. Žalobkyňa sa odvolala na konštatovanie Krajského súdu, ktorý v označenom rozsudku uviedol, že pri nájdení tabakových výrobkov je potrebná aj fyzická prítomnosť osoby, u ktorej sa prehľadávanie uskutočnilo, čo v tomto prípade preukázané nebolo. Fyzická prítomnosť pri nájdených tabakových výrobkoch sa vzťahuje aj na ustanovenie § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. o tabakových výrobkoch, inak nemôže vzniknúť daňová povinnosť, preto súd bol toho názoru, že v danom prípade nebola dostatočným spôsobom zistená osoba daňového dlžníka. Zároveň poukázala na konštatovanie súdu, že námietka nulitnosti rozhodnutia pre neexistenciu rozhodnutí o prepadnutí a zhabaní nájdených vecí priamo u žalobcu je opodstatnená. Podľa názoru Krajského súdu vysloveného vo vyššie označenom rozsudku sp. zn. 7S/83/2015-112 zo dňa 21.04.2016, ak by správny orgán riadne ustálil vznik daňovej povinnosti k 28.05.2009 vo vzťahu k žalobcovi (t.j. I. K. v označenom konaní - poznámka súdu), lehotá na vyrubenie spotrebnej dane by začala plynúť až od 01.01.2010 a skončila by 01.01.2015 (podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku), teda po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť. Prvýkrát bolo vydané rozhodnutie až 04.02.2015, teda po uplynutí lehoty piatich rokov, predtým žiadny úkon na vyrubenie dane uskutočnený nebol. Na základe týchto názorov krajského súdu považovala námietku nulitného rozhodnutia pre neexistenciu rozhodnutí o prepadnutí a zhabaní nájdených vecí priamo u žalobkyne za opodstatnenú, a rovnako za opodstatnenú aj vznesenú námietku premičania. Poukázala aj na to, že colný úrad v uvedenej veci na základe domovej prehliadky zo dňa 28.05.2009, kde boli nájdené tabakové výrobky, určil až troch daňových dlžníkov (ktorí sú uvedení vyššie), ktorých v daňovom konaní zastupoval právny zástupca JUDr. Kus. Tento colnému úradu listom z 01.12.2014 zaslal vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole o určení dane podľa pomôcok, preto nie je pravdivé tvrdenie colného úradu, že žalobkyňa sa v stanovenej lehote nevyjadrila k protokolu o určení dane podľa pomôcok zo dňa 01.12.2014. V tomto vyjadrení všetci traja daňoví dlžníci podrobne zdôvodnili, že nemôžu byť daňovými dlžníkmi a poukázali na skutočnosť, že predmetné nehnuteľnosti boli v nájme inej osoby a oni nemali žiadnu faktickú moc nad nehnuteľnosťami, kde bola vykonaná domová prehliadka, pri ktorej boli nájdené tabakové výrobky. Aj keď N. K. bol v danej veci trestne stíhaný, bol právoplatne oslobodený spod obžaloby, a to z dôvodu, že nebola preukázaná žiadna držba tabakových výrobkov. Žalobkyňa je vlastníčkou iba 1/2 predmetných nehnuteľností, druhým spoluvlastníkom je jej manžel. Pri domovej prehliadke nebola prítomná, v uvedených priestoroch nemá trvalý pobyt a s tabakovými výrobkami nemá nič spoločné, nikdy ich nemala vo faktickej moci.

10. V ďalšej časti správnej žaloby žalobkyňa konštatovala, že jej manželovi N. K. Colný úrad Michalovce vyrubil daň z tabakových výrobkov vo výške 33.343,64 EUR rozhodnutím zo dňa 19.12.2014, č. 1095361/1/558454/2014, ktoré na základe podaného odvolania žalovaný zrušil rozhodnutím zo dňa 20.05.2015 a vec vrátil na ďalšie konanie colnému úradu. Colný úrad následne spotrebnú daň už nevyrubil. Synovi žalobkyne I. K. colný úrad vyrubil spotrebnú daň z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie 28.05.2009 vo výške 41.452,06 EUR rozhodnutím zo dňa 04.02.2015, č. 1095361/1/54770/2015, ktoré na základe podaného odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutím zo dňa 05.06.2015, č. 1100902/147427/2015/Ne. Označené rozhodnutie bolo predmetom súdneho prieskumu, Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 7S/83/2015-112 zo dňa 21.04.2016 rozhodnutie žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Rozsudok Krajského súdu bol potvrdený aj rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/54/2016 zo dňa 06.06.2017. Na základe uvedených skutočností Colný úrad Michalovce rozhodnutím zo dňa 19.01.2018, č. 680003711/2018 zastavil daňové konanie vedené proti I. K..

11. Žalobkyňa v správnej žalobe opakovane zdôraznila, že všetky tabakové výrobky boli nájdené a zaistené pri domovej prehliadke dňa 28.05.2009, a u všetkých troch daňových dlžníkov ide o skutkovú totožnosť daňového konania. Podľa jej názoru je neprípustné, aby v tom istom daňovom konaní žalovaný v jednom prípade vyhovel odvolaniu (u N. K.) a v druhom prípade nevyhovel. Vyslovila názor, že pri rozhodovaní bolo povinnosťou žalovaného prihliadať aj na ďalšieho daňového dlžníka, a to jej syna I. K., ktorý bol na súde úspešný a colný úrad voči nemu daňové konanie zastavil. Vyššie uvedené skutočnosti, ako aj závery, ktoré z nich v súhrne vyplývajú, podľa žalobkyne patria medzi dôvody na zrušenie daňovej exekučnej výzvy v zmysle § 91 ods. 5 písm. a/ a b/ daňového poriadku.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 12.02.2020 k správnej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že v zmysle konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky daňová exekučná výzva podlieha súdnemu prieskumu len v obmedzenom rozsahu, a to z dôvodov uvedených v § 91 ods. 5 písm. a/ a b/ daňového poriadku, pričom by malo ísť o také okolnosti, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu. Podľa názoru žalovaného opačný výklad by viedol k duplicitnej možnosti súdneho prieskumu zákonnosti exekučného titulu v štádiu exekučného konania, čo je v rozpore s princípom subsidiarity, ktorý pri prechode do ďalšej úrovne právnej ochrany počíta s vyčerpaním právneho prostriedku nápravy v predchádzajúcom štádiu jeho vymáhateľnosti.

13. Žalovaný zdôraznil, že správca dane vyrubuje daň rozhodnutím, a to na základe výsledkov daňovej kontroly alebo určenia dane podľa pomôcok, resp. zákon o vyrubení dane považuje aj podanie daňového priznania, vrátane dodatočného daňového priznania alebo zaplatenia dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie. Daňový nedoplatok sa nevyrubuje, ale predstavuje dlžnú sumu dane po lehote splatnosti dane, t.j. sumu dane, ktorú povinný daňový subjekt nezaplatil v lehote splatnosti. Opakovane zdôraznil, že oprávnenie podať odvolanie proti daňovej exekučnej výzve je zákonom obmedzené na taxatívne určené dôvody, ktoré daňový dlžník môže využiť, pričom okolnosti, ktoré spôsobujú zánik daňového nedoplatku sú taxatívne uvedené v § 84 daňového poriadku a za okolností, ktoré bránia jeho vymáhateľnosti možno považovať okolnosti, ktoré vedú k zastaveniu daňového exekučného konania a sú uvedené v § 96 ods. 1 daňového poriadku. Poukázal na to, že dôvodom vydania daňovej exekučnej výzvy bola existencia nedoplatkov, ktoré vznikli na základe právoplatných a vykonateľných rozhodnutí, ktoré sú exekučnými titulmi. Po právoplatnosti týchto rozhodnutí nenastali žiadne okolnosti, ktoré by spôsobovali zánik vymáhaného nedoplatku alebo by bránili jeho vymáhateľnosti, prípadne sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná. Podľa žalovaného skutočností, ktoré uviedla žalobkyňa v správnej žalobe nemožno za také považovať. V závere vyjadrenia žalovaný zhrnul, že ustanovenie § 91 ods. 5 daňového poriadku síce poskytuje právo daňovému dlžníkovi brániť sa voči vedeniu exekúcie, ale zároveň toto apelačné právo obmedzuje len na taxatívne vymenované prípady, ohraničené písm. a/ a b/ označeného ustanovenia. Žalovaný po preskúmaní rozhodnutia colného úradu, ako aj predloženého spisu zistil, že žalobkyňa vo svojom odvolaní žiadne takéto skutočnosti neuvádza, a ku dňu vydania daňovej exekučnej výzvy neexistovali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného nedoplatku, prípadne bránili jeho vymáhateľnosti a ani iné dôvody, pre ktoré by bola daňová exekúcia vedená voči daňovému dlžníkovi neprípustná. Navyše žalobkyňa nešpecifikuje s akými námietkami sa nemal žalovaný vo svojom rozhodnutí vysporiadať, resp. ktoré mal ignorovať, a preto žalovaný sa k tomu nevie vyjadriť.

14. Žalobkyňa v replike zo dňa 07.05.2020 trvala na podaných žalobných dôvodoch a zopakovala, že námietka nulitého rozhodnutia pre neexistenciu rozhodnutia o prepadnutí a zhabaní nájdených vecí priamo u žalobkyne je opodstatnená. Rovnako za opodstatnenú považovala aj vznesenú námietku premlčania uplatneného nároku. Rozhodnutie žalovaného naďalej považovala za nepreskúmateľné a opakovane sa odvolala na výsledky daňových konaní jej manžela, ako aj syna, ktoré mali svoj základ v domovej prehliadke zo dňa 28.05.2009.

15. Replika žalobkyne bola spolu s výzvou súdu zo dňa 20.05.2020 na vyjadrenie sa duplikou doručená žalovanému dňa 22.05.2020, žalovaný sa v súdom stanovenej lehote a ani neskôr duplikou k replike nevyjadril.

16. Správny súd v konaní o všeobecnej správnej žalobe podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. - Správneho súdneho poriadku (SSP) konštatoval splnenie podmienok pre vyhlásenie rozsudku bez nariadenia pojednávania podľa § 182 ods. 1 písm. g/ v spojení s § 105 ods. 2 písm. a/ SSP a procesným postupom podľa § 107 ods. 2 SSP vo veci rozhodol rozsudkom podľa § 190 SSP, že žalobu zamietol, pretože zistil, že táto nie je dôvodná.

17. Základným poslaním správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

18. Podstatou konania v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

19. Predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní je rozhodnutie žalovaného č. 68003724/2019/MH zo dňa 09.08.2019, ktorým bola potvrdená daňová exekučná výzva Colného úradu v Michalovciach zn. 680026344/2019 zo dňa 03.06.2019, ktorou správny orgán prvého stupňa vyzval žalobkyňu podľa § 91 daňového poriadku, aby v stanovenej lehote odo dňa doručenia výzvy uhradila daňový nedoplatok vo výške 36.743,64 EUR na označený účet správneho orgánu prvého stupňa, vyplývajúci z exekučných titulov - rozhodnutí Colného úradu v Michalovciach zn. 1095361/1/4471/2015 zo dňa 08.01.2015 (právoplatné dňa 16.02.2015 a vykonateľné dňa 04.03.2015), ktorým žalobkyňa bola vyrubená spotrebná daň z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie 28.05.2009 vo výške 33.343,64 EUR a zn. 1559755/2015 zo dňa 16.10.2015 (právoplatné dňa 23.11.2015 a vykonateľné dňa 09.12.2015), ktorým bola žalobkyňa uložená pokuta vo výške 3.400 EUR.

20. Podľa § 88 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. zákona o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších zmien a doplnkov, daňovým exekučným konaním je konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky podľa § 149.

21. Podľa § 91 ods. 1 daňového poriadku, správca dane doručí daňovú exekučnú výzvu bezodkladne po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania osobám uvedeným v § 90 ods. 2 písm. f).

22. 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 vymáhateľnosti,
- b) sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná.

23. Podľa § 89 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku, exekučným titulom je vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo uložené peňažné plnenie.

24. Podľa § 64 ods. 1 daňového poriadku, na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v odseku 2. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané.

25. Podľa ods. 2 označeného ustanovenia zákona v znení do 31.12.2019, pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré

- a) vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správca dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný,
- b) bolo vydané omylom inej osobe,
- c) nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

26. Podľa § 64 ods. 3 daňového poriadku, nulitu rozhodnutia posudzuje z vlastného podnetu alebo iného podnetu druhostupňový orgán, a to kedykoľvek; ak ide o rozhodnutie ministerstva, posudzuje také rozhodnutie minister financií Slovenskej republiky (ďalej len „minister“) na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

27. Podľa ods. 6 označeného ustanovenia zákona, ak orgán uvedený v odseku 3 zistí, že posudzované rozhodnutie je nulité, vydá o tejto skutočnosti rozhodnutie o nulite, ktoré doručí osobe, ktorej bolo posudzované rozhodnutie doručené. Ak na posudzované rozhodnutie nadväzuje ďalšie rozhodnutie, rozhodne orgán uvedený v odseku 3 aj o nulite tohto nadväzujúceho rozhodnutia; vo výroku rozhodnutia o nulite posudzovaného rozhodnutia možno uviesť aj rozhodnutie nadväzujúce na posudzované rozhodnutie. Proti rozhodnutiu o nulite nie sú prípustné opravné prostriedky.

28. Správny súd poukazuje na to, že vo vzťahu k spôsobilosti daňovej exekučnej výzvy, byť predmetom súdneho prieskumu zákonnosti, je potrebné poukázať na vyvíjajúcu sa rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý napr. v rozhodnutiach sp. zn. 4Sžf/81/2012 zo dňa 25.06.2013 (daňová exekučná výzva vydaná podľa § 76 zákona č. 511/1992 Z. z. v znení neskorších predpisov) a sp. zn. 4Sžf/85/2014 zo dňa 06.10.2015 (daňová exekučná výzva vydaná podľa § 91 daňového poriadku) už ustálil právny názor, že daňová exekučná výzva podlieha súdnemu prieskumu zákonnosti len v obmedzenom rozsahu. Jej zákonnosť možno preskúmať iba v rozsahu dôvodov podľa § 91 ods. 5 písm. a/ a b/ daňového poriadku, pričom podľa názoru Najvyššieho súdu vysloveného v rozhodnutí sp. zn. 6Sžf/80/2015 zo dňa 14.12.2016 ide o také okolnosti, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu. Opačný výklad by viedol k duplicitnej možnosti súdneho prieskumu zákonnosti exekučného titulu i v štádiu exekučného konania, čo je v rozpore s princípom subsidiarity, ktorý pri prechode do ďalšej úrovne právnej ochrany počíta s vyčerpaním právneho prostriedku nápravy v predchádzajúcom štádiu jeho vymáhateľnosti. V označenom rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je zároveň konštatované: „V nadväznosti na uvedené možno konštatovať, že výkaz nedoplatkov je v podstate zoznam daní po lehote ich splatnosti, evidovaných správcom dane ako daňové nedoplatky, pričom spôsob ich vyrubenia v tomto ohľade je irelevantný. Dôležitou skutočnosťou je, že jednotlivé položky, z ktorých môže byť výkaz nedoplatkov zostavený, správca dane ku dňu zostavenia výkazu nedoplatkov eviduje ako nedoplatky, teda dane nezaplatené v lehote splatnosti.“

29. Uvedené nazeranie na súdny prieskum daňovej exekučnej výzvy je potvrdené aj v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/81/2010 zo dňa 30.06.2021, ktorý v bode 5. odôvodnenia uviedol: „V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (viď rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/63/2016, 3Sžf/77/2012, 5Sžf/66/2012, 2Sžf/65/2012) daňová exekučná výzva podlieha súdnemu prieskumu v obmedzenom rozsahu. Zákon o daňovej exekučnej výzve správny súd preskúma v rozsahu dôvodov uvedených v § 91 ods. 5 daňového poriadku, pričom ide o také okolnosti, ktoré nastali po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu.“ V označenom rozhodnutí Najvyšší súd Slovenskej republiky v bode 6. odôvodnenia konštatuje: „V daňovom poriadku právne upravené rozhodnutia vydávané daňovým orgánom v daňovom exekučnom konaní, t.j. rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania a daňová exekučná výzva sú dva samostatné inštitúty, ktoré oba pramene z povinností správcu dane exekúovať sumu daňového nedoplatku po márnom uplynutí lehoty na jeho úhradu, pričom tieto dva inštitúty pri koexistencii popri sebe zároveň na seba nadväzujú a dopĺňajú sa v konaní majúcom za cieľ splatenie daňového dlhu (daňovej povinnosti) priamym vynúteným príslušnou autoritou verejnej moci. Rozhodnutím o začatí daňového exekučného konania sa daňová exekúcia začína. Vydáva ho správca dane na podklade exekučného titulu. Exekučným titulom je okrem vykonateľného rozhodnutia alebo exekučného titulu podľa osobitného predpisu aj výkaz nedoplatkov. Rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania je právoplatné dňom doručenia, pričom však nie je určené daňovému subjektu - jemu sa toto rozhodnutie nedoručuje (§ 90 ods. 3 daňového poriadku). Toto rozhodnutie sa doručuje osobám, na ktoré sa vzťahuje výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka, teda osobám užívajúcim, evidujúcim, nakladajúcim alebo spravujúcim tento majetok.“

30. V prejednávanej veci, tak ako to vyplýva z obsahu preskúmaného rozhodnutia a aj obsahu administratívneho spisu žalovaného, daňové exekučné konanie na vymożenie daňového nedoplatku vo výške 33.343,64 EUR začalo voči žalobkyni vydaním rozhodnutia správcu dane - Colného úradu Michalovce o začatí daňového exekučného konania č.: 1282241/2015 zo dňa 11.08.2015, a to na

podklade exekučného titulu vydaného správcom dane zn. 1095361/1/4471/2015 zo dňa 08.01.2015, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 16.02.2015 a vykonateľnosť dňa 04.03.2015. Exekučný titul správcu dane je obsiahnutý v administratívnom spise žalovaného, s tým, že rozhodnutie bolo správoplatnené na základe fikcie doručenia (položka 3). Voči tomuto rozhodnutiu daňovým subjektom opravný prostriedok podaný nebol. Daňové exekučné konanie na vymoženie daňového nedoplatku vo výške 3.400 EUR začalo voči žalobkyni vydaním rozhodnutia správcu dane - Colného úradu Michalovce o začatí daňového exekučného konania č.: 680023458/2019 zo dňa 16.05.2019, a to na podklade exekučného titulu vydaného správcom dane zn. 1559755/2015 zo dňa 16.10.2015, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 23.11.2015 a vykonateľnosť dňa 09.12.2015. Exekučný titul správcu dane je obsiahnutý v administratívnom spise žalovaného (položka 18). V administratívnom spise žalovaného (položka 32) sa nachádza aj daňová exekučná výzva č.: 680026344/2019 zo dňa 03.06.2019, ktorou Colný úrad Michalovce oznámil žalobkyni, že na základe vyššie označených exekučných titulov voči nej začalo dňa 16.05.2019 daňové exekučné konanie na vymoženie vyššie uvedených daňových nedoplatkov. Z pripojenej doručky k daňovej exekučnej výzve vyplýva, že táto bola doručená dňa 05.06.2019 právnenému zástupcovi žalobkyne JUDr. Jurajovi Kusovi.

31. V oboch prípadoch exekučných titulov tieto nadobudli právoplatnosť, ako aj vykonateľnosť bez toho, aby žalobkyňa využila svoje právo podať proti nim riadny opravný prostriedok (za situácie, že obe rozhodnutia obsahujú správne poučenie o prípustnosti opravného prostriedku zmysle § 72 daňového poriadku), a aby pred odvolacím orgánom prebehlo riadne odvolacie konanie. Obsahom žalobkyňou uplatnených žalobných dôvodov nebolo spochybnenie spôsobu doručovania označených rozhodnutí tvoriacich exekučné tituly, preto správny súd považoval právoplatnosť a vykonateľnosť týchto rozhodnutí pre potrebu exekučného daňového konania za preukázanú.

32. Vo vzťahu k oprávneniu daňového dlžníka podať opravný prostriedok proti daňovej exekučnej výzve v zmysle ustanovenia § 91 ods. 5 daňového poriadku, správny súd zdôrazňuje, že tak, ako to vyplýva z aktuálnej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, daňová exekučná výzva podlieha súdnemu prieskumu zákonnosti v obmedzenom rozsahu, jej zákonnosť možno preskúmať iba v rozsahu dôvodov podľa písm. a/ a b/ vyššie označeného ustanovenia daňového poriadku, pričom musí ísť o také okolnosti, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu.

33. Z uvedeného pohľadu preto bolo povinnosťou správneho súdu vyhodnotiť žalobkyňou uplatnené žalobné dôvody, t.j. či po právoplatnosti exekučných titulov nastali také okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku, alebo bránia jeho vymáhateľnosti, prípadne sú tu iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná.

34. Správny súd v tej súvislosti zastáva názor, že žalobkyňa žiadne takéto dôvody, ktoré by nastali po právoplatnosti exekučných titulov v správnej žalobe neoznačila a jej námietky týkajúce sa procesného postupu správneho orgánu prvého stupňa, ktorý viedol k vydaniu rozhodnutia o vyrubení spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie 28.05.2009 vo výške 33.343,64 EUR, resp. k vydaniu rozhodnutia o uložení sankcie za nepodanie daňového priznania v lehote určenej správcom dane, čím zapríčinil určenie dane podľa pomôcok vo výške 3.400 EUR, bola žalobkyňa oprávnená uplatniť v rámci riadneho opravného prostriedku proti rozhodnutiam správneho orgánu prvého stupňa, ktorý opravný prostriedok však nevyužila. V prípade, ak by správny súd pripustil prejednanie žalobkyňou uplatnených námietok pri súdnom prieskume daňovej exekučnej výzvy, viedlo by to k duplicitnej možnosti súdneho prieskumu zákonnosti exekučného titulu aj v štádiu exekučného konania, čo je v rozpore s princípom subsidiarity, ktorý pri prechode do ďalšej úrovne právnej ochrany počíta s vyčerpaním právneho prostriedku nápravy v predchádzajúcom štádiu jeho vymáhateľnosti.

35. Z uvedených dôvodov správny súd ako neopodstatnenú vyhodnotil námietku žalobkyne týkajúcu sa nedôvodnosti a nezákonnosti jej určenia ako daňového subjektu pre spotrebnú daň z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie 28.05.2009, ak namietala nesprávnosť záveru o predbežnom charaktere inštitútu zabezpečenia veci (tabakových výrobkov) a dôsledkov, ktoré z toho vyplývajú a poukazovala aj na ukončenie daňových konaní voči jej manželovi a synovi, ako aj právne závery, ktoré vyplývajú tak z rozhodnutia krajského súdu v prípade jej syna a záverov správcu dane v prípade jej manžela. Ako nedôvodnú hodnotí správny súd aj námietku žalobkyne týkajúcu sa procesných pochybení správcu dane, ktorý podľa žalobkyne nesprávne tvrdil, že sa na výzvu nevyjadrila k zisteniam uvedeným v protokole o určení dane podľa pomôcok, ktorý tvoril podklad pre vydanie rozhodnutia o vyrubení

spotrebnej dane, ako aj vo vzťahu k samotnému procesu daňovej kontroly, keď žalobkyňa nebola osobne prítomná pri nájdení tabakových výrobkov.

36. Žalobkyňa v správnej žalobe namietala aj premlčanie oprávnenia vyrubiť spotrebnú daň, podľa názoru správneho súdu však v tomto štádiu konania, t.j. za existencie už právoplatného rozhodnutia o určení dane nemožno uplatniť, pretože právoplatnosťou rozhodnutia bola založená nová povinnosť žalobkyne vyplývajúca zo samotného výroku rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, ktoré tvorí exekučný titul.

37. Napokon správny orgán ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobkyne o nulite exekučných titulov, pretože podľa názoru súdu v konaní nebolo preukázané splnenie podmienok uvedených v § 64 ods. 2 daňového poriadku v znení do 31.12.2019, keď rozhodnutie vo veci vydal príslušný orgán, rozhodnutie preukázateľne nebolo vydané omylom inej osobe a rozhodnutie tvoriace exekučný titul ani nenadväzuje na nulité rozhodnutie. Pre úplnosť správny súd dodáva, že oba exekučné tituly obsahujú riadne odôvodnenie, z ktorého vyplývajú tak dostatočne zistené a preukázané skutkové okolnosti, ako aj podrobné právne závery, na základe ktorých bola v prvom prípade vyrubená daň podľa pomôcok a v druhom prípade pre nesplnenie zákonnej povinnosti na úseku správy daní bola uložená žalobkyňi sankcia vo výške, ktorá bola správnym orgánom prvého stupňa riadne zdôvodnená.

38. V závere tohto odôvodnenia správny súd konštatuje, že rozhodnutie žalovaného, ktoré tvorí predmet súdneho prieskumu v tomto správnom preskúmvacom konaní obsahuje riadne odôvodnenie, ktoré reaguje na všetky podstatné odvolacie námietky žalobkyne uplatnené v podanom odvolaní proti daňovej exekučnej výzve. Správny súd nezistil ani žiadne podstatné porušenie procesných ustanovení v priebehu administratívneho konania, ktoré by mohlo byť tak závažného charakteru, a bolo by takým zásahom do práv žalobkyne, že by mohlo mať za následok zrušenie rozhodnutia žalovaného a jeho vrátenie na ďalšie konanie. Podľa názoru správneho súdu vo veci správca dane a aj žalovaný postupovali v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku, ako aj v súlade so základnými zásadami správy daní, jednotlivé dôkazy vyhodnotili v súlade s ust. § 24 daňového poriadku a vo veci rozhodli zákonným spôsobom.

39. Z vyššie uvedených dôvodov preto správny súd podľa § 190 SSP žalobu žalobkyne ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách konania správny súd rozhodol v zmysle ustanovenia § 167 ods. 1, § 168 Správneho súdneho poriadku a právo na ich náhradu účastníkom nepriznal, pretože žalobkyňa v konaní nebola úspešná ani sčasti a žalovanému nevznikli žiadne preukázateľné trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobkyne spravodlivo požadovať.

41. Rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Košiciach pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote tridsiatich dní od jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na

dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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 podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).