

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/49/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200289
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Tóth
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200289.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Tóth a členov senátu Mgr. Milady Artnerovej a JUDr. Martina Hraboša, v právnej veci žalobcu AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., so sídlom: Račianska 184/B, 831 05 Bratislava, IČO: 35 918 519, právne zastúpený: LEGAL & CORP s. r. o., so sídlom Gajova 11, 811 09 Bratislava, IČO: 47 237 325, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102837240/2019 zo dňa 10.12.2019, takto

rozhodol:

I. Správny súd konanie v časti preskúmania zákonnosti rozhodnutia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/018514/2019-77 zo dňa 07.11.2019 z a s t a v u j e.

II. Správny súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 10283740/2019 zo dňa 10.12.2019 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

III. Správny súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 9104405/5/4411765/2013/Sia zo dňa 01.10.2013 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 4.085,- eur. Voči uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/3164/2014/1042 zo dňa 07.01.2014 (ďalej len „vyrubovacie rozhodnutie“) odvolaniu žalobcu nevyhovел a napadnuté rozhodnutie potvrdil.

2. Proti vyrubovaciemu rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 1S/53/2014-70 zo dňa 13.05.2014 odložil vykonateľnosť (ďalej len „uznesenie o odložení vykonateľnosti“) vyrubovacieho rozhodnutia podľa vtedy účinného § 250c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“). Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k.: 1S/53/2014-106 zo dňa 28.01.2016, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžf/58/2016 zo dňa 24.07.2017 rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že žalobu zamietol. Žalobca tak bol povinný vyrubnú daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 uhradiť. Oznámením o použití nadmerného odpočtu zo dňa 06.12.2017 správca dane oznámil žalobcovi, že nadmerný odpočet, ktorý mu bol priznaný za obdobie jún 2017, bude použitý okrem iného i na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku vyplývajúceho z rozhodnutia č. 9104405/5/4411765/2013/Sia zo dňa 01.10.2013.

3. Správca dane rozhodnutím č. 100629620/2019 zo dňa 13.03.2019, vyrubil žalobcovi úrok z omeškania vo výške X.XXX,XX eura za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty dane za zdaňovacie obdobie október 2009 od 06.02.2014 do dňa 01.12.2017, t. j. do dňa použitia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 101904693/2019 zo dňa 08.08.2019 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“) vyhovel odvolaniu žalobcu, zrušil prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Ako dôvod zrušenia prvostupňového rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane pri vyrubení úroku z omeškania nezohľadnil odkladný účinok vykonateľnosti, o ktorom rozhodol Krajský súd v Bratislave uznesením o odklade vykonateľnosti.

4. Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „MF SR“) z vlastného podnetu mimo odvolacieho konania vydalo rozhodnutie č. MF/018514/2019-77 zo dňa 07.11.2019, ktorým druhostupňové rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo žalovanému na ďalšie konanie.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 102837240/2019 zo dňa 10.12.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

II.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

6. Žalobca podal na Krajský súd v Bratislave správnu žalobu zo dňa 12.02.2020, ktorou navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím č. MF/018514/2019-77 zo dňa 07.11.2019. Žalobca v priebehu konania vzal žalobu v časti o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia MF SR č. MF/018514/2019-77 zo dňa 07.11.2019 späť a žiadal konanie v tejto časti zastaviť.

7. Žalobca v správnej žalobe namietal to, že pred vydaním rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania nebol nijako upovedomený správcom dane o začatí konania o vyrubení úroku z omeškania, nebola mu daná možnosť sa vyjadriť k podkladom pre vydanie rozhodnutia, predložiť dôkazy na svoju obranu, a teda mu nebola poskytnutá žiadna možnosť využívať svoje procesné práva a brániť svoje subjektívne práva a záujmy v rámci daňového konania pred vydaním rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania, pričom napadnutým rozhodnutím, žalovaný ako aj rozhodnutie MF SR takéto konanie správcu dane aprobovalo. Uvedenú námietku žalobca uviedol aj v svojom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení úroku z omeškania, pričom žalovaný a ani MF SR sa s touto námietkou nijako nevysporiadali. Uvedené podľa žalobcu spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného aj rozhodnutia MF SR

8. Žalobca ďalej spochybnil, či mal správca dane dostatok podkladov pre vydanie napadnutého rozhodnutia, pretože predmetný daňový administratívny spis, na ktorý sa správca dane v rozhodnutí odvolával, sa nachádzal na Krajskom súde v Bratislave. Vzhľadom na túto skutočnosť nebolo žalobcovi zrejmé, z akých podkladov správca dane reálne vychádzal. Takýto postup predstavuje vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávnosť jeho rozhodnutia, pričom žalovaný a ani MF SR sa tejto námietke žalobcu nijako nevenovali, čím žalovaný porušil povinnosť riadne odôvodňovať rozhodnutia orgánov verejnej správy. Žalobca taktiež poukázal na porušenie zásad správneho trestania a zásady primeranosti ukladania trestov, pretože mu napadnutým rozhodnutím bolo bez riadneho konania odňaté právoplatne uznané právo.

9. Žalobca namietal, že žalovaný nesprávne vyhodnotil právne účinky uznesenia o odložení vykonateľnosti, ktorým súd odložil vykonateľnosť vyrubovacieho rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k výpočtu úroku z omeškania. Tým, že správnej žalobe bol priznaný odklad vykonateľnosti Krajským súdom v Bratislave až do právoplatného skončenia správneho súdneho konania, do jeho právoplatného skončenia nebol žalobca povinný zaplatiť správcovi dane vyrubený rozdiel DPH, čo znamená, že splatnosť daňového nedoplatku bola posunutá až do právoplatného skončenia správneho súdneho konania. Žalobca nesúhlasil s tvrdením, že sa dostal do omeškania so zaplatením daňového nedoplatku, keď táto povinnosť podľa jeho tvrdenia vznikla až právoplatným skončením správneho súdneho konania. Ide o výklad v neprospech žalobcu, čo je ústavne neprípustné ako aj v rozpore so zásadami správneho konania (v pochybnostiach v prospech páchatel'a a zákaz analógie v neprospech obvineného).

10. Žalobca namietal, že správca dane vyrubil úrok z omeškania napriek tomu, že mu to §156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku nedovoľoval, pretože uplynulo viac ako 5 rokov od uloženia povinnosti zaplatiť vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty. Povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel DPH vzniká dňom vydania vyrubovacieho rozhodnutia správcu dane (t.j. 02.10.2013) a nie dňom uplynutia paričnej lehoty na jej „dobrovoľné“ zaplatenie (t.j. v tomto prípade do 15 dní od nadobudnutia právoplatnosti Vyrubovacieho rozhodnutia Správcu dane - vid' výrok tohto rozhodnutia). Povinnosť zaplatiť vyrubenú daň vzniká už dňom vydania rozhodnutia, a nie márnym uplynutím paričnej lehoty na jej „dobrovoľnú“ úhradu (tzn. že povinnosť trvá, len nie je spojená s možnosťou jej vymoženia prostredníctvom daňovej exekúcie).

11. Správca dane a žalovaný (ako aj MF SR) nesprávne právne aplikovali § 156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku. Aplikovali výklad, ktorý zasahuje do základných práv žalobcu, keď pojem „povinnosť zaplatiť daň“ stotožnili s pojmom „uplynutie paričnej lehoty na dobrovoľnú úhradu povinností“. Takýto výklad právnych predpisov je opäť v rozpore s ústavnou povinnosťou vykladať právne predpisy v súlade s vyššie uvedenou zásadou „v pochybnostiach miernejšie“ ako aj so zásadou zákazu výkladu právnych predpisov a ich analógie v neprospech obvineného.

III.

Vyjadrenie žalovaného

12. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 03.06.2020 uviedol, že dôvody uvedené v žalobe žalobcu sú vo všeobecnej rovine, nepoukazujú na konkrétne porušenia všeobecne záväzných predpisov, žalobca vo svojej žalobe nevyvracia výsledky zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly vykonanej správcou dane, ale snaží sa poukazovaním na všeobecné procesné pochybenia správcu dane o zrušenie napadnutého rozhodnutia. Správca dane postupoval v súlade s § 156 daňového poriadku, keď vyrubil úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni splatnosti až do dňa platby, keďže § 156 daňového poriadku neobsahuje právnu úpravu nevyrubenia úroku.

13. V tomto prípade splatnosť dane nastala 06.02.2014, t. j. päť rokov od konca roka 2014 je 31.12.2019 a správca dane prvostupňovým rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v sume X.XXX,XX eura za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej správcou dane rozhodnutím č. 9104405/5/4411765/2013/2013/Sia zo dňa 01.10.2013 za zdaňovacie obdobie október 2009 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

14. Správny súd v Bratislave uvádza, že s odkazom na zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o správnych súdoch“) sa okrem iného zriadil aj Správny súd v Bratislave. § 3 ods. 1 Zákona o správnych súdoch uvádza, že správne súdy začnú svoju činnosť 1. júna 2023. § 3 písm. b) Zákona o správnych súdoch zároveň uvádza: „ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.“ Predmetná právna vec tak prešla na Správny súd v Bratislave, bola náhodným spôsobom pridelená senátu 4S a je vedená pod sp. zn.: BA-2S/49/2020. Na základe dodatku č. 4/2024 k rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 účinného od 21.05.2024, senát 4S koná a rozhoduje v zložení predsedníčka senátu JUDr. Lucia Tóth a členovia senátu Mgr. Milada Artnerová a JUDr. Martin Hraboš.

15. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení platnom a účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

16. Správny súd v Bratislave podanú správnu žalobu prejednal a rozsudok verejne vyhlásil na nariadenom pojednávaní dňa 06.11.2019, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP.

17. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení platnom a účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

18. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. Podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku, úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane

- a) daň alebo rozdiel dane
- b) preddavok na daň
- c) splátku dane
- d) vybraný preddavok na daň
- e) daň vybranú zrážkou
- f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane

20. Podľa § 250c ods. 1 OSP, žaloba nemá odkladný účinok na vykonateľnosť rozhodnutia správneho orgánu, pokiaľ osobitný zákon neustanovuje niečo iné. Na žiadosť účastníka môže predseda senátu uznesením vykonateľnosť rozhodnutia odložiť, ak by okamžitým výkonom napadnutého rozhodnutia hrozila závažná ujma. Ak predseda senátu nevyhovie žiadosti, upovedomí o tom účastníka.

21. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozhodnutia a administratívnym spisom musel správny súd prisvedčiť žalobnej námietke, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia.

22. Rozsudkom sp. zn. 3Sfk/96/2022 zo dňa 27.02.2024 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v obdobnej veci rovnakých účastníkov vyslovil právny záver, že žalobca bol povinný zaplatiť úrok za nezaplatenie dane od momentu, kedy mu táto povinnosť vznikla, to znamená, že bol povinný uhradiť úrok z omeškania i za obdobie trvania odkladu vykonateľnosti, keďže v konečnom dôsledku bola jeho žaloba zamietnutá. Napriek skutočnosti, že ide o rozhodnutie kasačného súdu, správny súd má za to, že sa v uvedenej veci nejedná o ustálenú rozhodovaciu prax a vo veci dospel k odlišnému právnomu posúdeniu veci.

23. V právnej teórii a súdnej praxi možno rozlišovať dva typy záväznosti súdnych rozhodnutí kasačného súdu - kasačnú (inštančnú - v tej istej veci) a precedenčnú (argumentačnú, judikatórnu - v obdobných veciach). Zásadné rozdiely medzi týmito dvoma druhmi záväznosti súdnych rozhodnutí sa prejavujú v povinnosti súdov aplikovať závery prezentované v rozhodnutiach kasačného súdu a zároveň určujú limity potenciálneho odklonu od týchto rozhodnutí. V prejedávanej veci ide síce o preskúmavanie napadnutého rozhodnutia v obdobnej veci rovnakých účastníkov konania, avšak nejedná sa o rozhodnutie v tej istej veci, z čoho vyplýva, že správny súd nebol viazaný rozhodnutím kasačného súdu. V prípade precedenčnej záväznosti, na rozdiel od kasačnej, je odklon za splnenia jasných požiadaviek prípustný. V uvedenej veci sa však nejedná ani o precedenčnú záväznosť rozhodnutia kasačného súdu. Precedenčné účinky kasačného rozhodnutia je možné pripísať iba právnomu názoru vyjadrenému vo viacerých rozhodnutiach kasačného súdu alebo aj v jednotlivých rozhodnutiach, ak neboli neskôr spochybnené alebo bolo na nich nadviazané. Za precedenčné účinky je možné považovať aj ustálenosť vysloveného právneho názoru komunikovanú kasačným súdom napr. publikáciou v oficiálnej zbierke rozhodnutí kasačného súdu. Za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu možno, okrem opakovane vyjadrených názorov vo viacerých rozhodnutiach kasačného súdu, tiež považovať najmä rozhodnutia veľkého senátu kasačného súdu, rozhodnutia kasačného súdu a stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov publikované v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. V súlade s princípom kompetenčnej kontinuity je za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu potrebné považovať aj právne názory obsiahnuté v rozhodnutiach a stanoviskách správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky spred 1. augusta 2021 a jeho predchodcov. Rozhodnutie stojace na začiatku totiž nemusí vyjadrovať

ustálený právny názor kasačného súdu v celej jeho komplexnosti a ustálenosti, ktoré môže nadobudnúť až konfrontovaním s ďalšími obdobnými prípadmi a s prístupmi jednotlivých senátov kasačného súdu. Za ustálený právny názor kasačného súdu je preto potrebné považovať práve taký právny názor a v takom znení, ako obstál v týchto ďalších justičných konfrontáciách. Za ustálenú rozhodovaciu prax nie je považovaná ani rozhodovacia činnosť justičných orgánov iných štátov, vrátane rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Českej republiky či Ústavného súdu Českej republiky (z dôvodu absencie právomoci na území Slovenskej republiky). Hoci tieto rozhodnutia môžu byť pre kasačný súd inšpiratívne, svojim odôvodnením presvedčivé a tak kasačný súd ako aj správne súdy z nich môžu pri svojom rozhodovaní podporne vychádzať (uznesenie NSS SR sp. zn. 2Sžfk/45/2020 zo dňa 24.11.2020), avšak nie sú týmito rozhodnutiami viazané. Správny súd taktiež v odôvodnení tohto rozsudku poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky, avšak vyslovené právne závery uvádza ako zdroj možnej úvahy pri posudzovaní prejednávanej veci.

24. K uvedenému rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/96/2022 zo dňa 27.02.2024 pripojila členka senátu JUDr. Anita Fillová odlišné stanovisko, v ktorom vyslovila názor, že v prípade, ak súd odložil vykonateľnosť rozhodnutia správneho orgánu, dochádza k zmrazeniu jeho účinkov a z uvedeného dôvodu, i po zamietnutí žaloby, nie je možné žalovanému priznať nárok na úrok z omeškania za obdobie, kedy bola vykonateľnosť rozhodnutia odložená, a to až do právoplatného rozhodnutia vo veci.

25. Zásadnou právnou otázkou v prejednávanej veci teda bolo posúdenie účinkov inštitútu odkladu vykonateľnosti podľa § 250c OSP a jeho vplyv na existenciu právoplatného rozhodnutia, to znamená posúdenie, či v čase, keď bola súdom odložená vykonateľnosť vyrubovacieho rozhodnutia, bol žalobca v omeškaní s úhradou pohľadávky a žalovanému vznikol nárok na úrok z omeškania z nezaplatenej dane už od dátumu právoplatnosti, resp. prvotnej vykonateľnosti rozhodnutia. Správny súd sa priklonil k právnemu názoru vyslovenému JUDr. Anitou Fillovou, a poukazuje na celý rozsah jej odlišného stanoviska pripojeného k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sfk/96/2022 zo dňa 27.02.2024, avšak predovšetkým na nasledovné body:

9. Zastávam názor, že pojem „vykonateľnosť“ uvedený v Občianskom súdnom poriadku v ustanoveniach o správnom súdnictve je pojmom autonómny a nie je možné ho zamieňať s vykonateľnosťou ako pojmom v iných súdnych systémoch, nepríbuzných typom poskytovanej ochrany správneho súdnictva. Možnosť nariadiť odklad vykonateľnosti predstavuje spôsob, akým správny súd mohol poskytovať dočasnú ochranu v správnom súdnictve. Nie však len ochranu proti bezprostrednej (faktickej) realizácii žalobou napadnutého správneho aktu, ale i ochranu proti jeho iným právnym účinkom.

10. Podľa môjho názoru, opak netvrdí ani väčšinou citovaná vec sp. zn. 6 Sžf 18/2010, rozhodnutá v Správnom kolégiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, hoci táto vec nie celkom presne definuje, aké účinky sú dotknuté odkladom vykonateľnosti a aké nie. V každom prípade toto citované rozhodnutie výslovne argumentuje, že s pojmom vykonateľnosti len ako exekučnej vykonateľnosti správneho rozhodnutia v správnom súdnictve si „vystačiť nemožno“. Ďalej uvádza, že žalobcovi totiž nie vždy ide iba o odklad exekúcie, ale častokrát o odloženie iných právnych účinkov správneho rozhodnutia“. Záver senátu vo veci sp. zn. 6 Sžf 18/2010 je zrejmy: „Podľa názoru odvolacieho súdu sa súdom povolený odkladný účinok žaloby podanej na súde vzťahuje na právny stav založený napadnutým správnym rozhodnutím so všetkými právnymi konzekvenciami, a nie teda iba na exekučnú vykonateľnosť.“

11. Máme teda k dispozícii súdne rozhodnutie vrcholného orgánu správneho súdnictva, ktoré pojem „odklad vykonateľnosti“ vykladá inak, ako je prípadne vykladané v civilnom súdnictve. Aj preto nie je dôvod odkazovať na civilnú judikatúru a prax civilných súdov.

12. Prístup senátu vo veci sp. zn. 6Sžf 18/2010 je vhodnejší o to viac, že v správnom súdnictve môže byť potrebné poskytovať i dočasnú ochranu proti takým aktom výkonu verejnej správy, ktoré nemajú bezprostrednú exekučnú vykonateľnosť, ale majú aj iné právne účinky (zakazujúce, oprávňujúce). Typicky ide o stavebné povolenie či odobratie vodičského oprávnenia, alebo neudelenie oprávneného pobytu na území. Podľa môjho názoru neplatí, že by počas účinnosti Občianskeho súdneho poriadku nebolo možné poskytovať žalobcom dočasnú ochranu proti takýmto typom správnych aktov.

24. Na záver musím uviesť, že nedokážem akceptovať, a to práve pre potrebu efektívnej súdnej ochrany jednotlivca proti moci, že žalobca v tejto veci si podaním žaloby vlastne zhoršil svoju pozíciu. Keby nepožiadaval o odklad vykonateľnosti, nebol by povinný platiť úrok z omeškania v takej výške, aká nakoniec nastala. V konečnom dôsledku si žalobca vlastne priťažil, keď (úspešne) žiadal správny súd o odklad vykonateľnosti správnej žaloby, než keby dlžnú sumu na dani fisku hneď zaplatil a čakal, ako dopadne správno-súdne konanie o jeho žalobe. Navyiac, žalobca o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vo výške minimálne 15 % ročne z vyrubenej dane aj za obdobie priznania odkladu vykonateľnosti správnej žalobe, v prípade ak bude v konaní neúspešný, nemal a nemohol v dobrej viere mať vedomosť, čo rovnako ovplyvnilo moje rozhodnutie v danej veci (následok názoru väčšiny senátu môže byť v niektorých prípadoch pomerne tvrdý).

25. Ústavnoprávne však podľa mojej mienky nie je obhájiteľné pripustiť, že dočasná ochrana poskytovaná za režimu Občianskeho súdneho poriadku by mala byť slabšia než tá, ktorá je poskytovaná za režimu Správneho súdneho poriadku, keď ústavné východiská správno-súdnej ochrany zostali nezmenené (čl. 46 ods. 2 Ústavy). Je dočasná ochrana v správnom súdnictve podriadená úvahe zákonodarcu, ako ju textovo nakonfiguruje, alebo podlieha ústavným príkazom, aby bola efektívna? Ak dnes už znenie úpravy odkladného účinku v Správnom súdnom poriadku vyhovuje ústavnej požiadavke efektívnej správno-súdnej ochrane, znamená to, že úprava odkladu vykonateľnosti v Občianskom súdnom poriadku v oblasti správneho súdnictva bola potenciálne ústavne problematická? Myslím si, že odpoveď na tieto dve otázky je záporná, pričom k zápornej odpovedi na druhú z nich sa je potrebné dopracovať i výkladom pojmu „odklad vykonateľnosti“ v Občianskom súdnom poriadku v oblasti správneho súdnictva tak, ako je prezentovaný v tomto odlišnom stanovisku.

27. Podľa mojej mienky nesvedčí efektívnej správno-súdnej ochrane taký výklad jej jednotlivých inštitútov, ktorý má potenciál odrádzať (por. chilling effect) potenciálnych žalobcov od ich využitia, resp. ich (úspešného) domáhania sa. To je možná odpoveď na mnou položenú otázku z úvodu tohto odlišného stanoviska: poskytovanie dočasnej správno-súdnej ochrany nemá priniesť žalobcovi zhoršenie jeho pozície, než ktorú mal v čase podávania správnej žaloby.

26. Okrem vyššie prijatého právneho názoru JUDr. Anity Fillovej, správny súd poukazuje na skutočnosť, že Slovenská republika je v zmysle čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky právny štát. S uvedeným potom súvisia i základne princípy, ktorých bezpodmienečné dodržanie je v materiálnom právnom štáte vyžadované, a to predovšetkým princíp právnej istoty a legitímneho očakávania. Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali. V prípade, že rozhodnutím orgánu verejnej správy sú tieto princípy narušené, je úlohou správneho súdu poskytnúť subjektu priamo dotknutému takýmto rozhodnutím náležitú právnu ochranu. Správne súdnictvo je tak neoddeliteľným súčasťou materiálneho právneho štátu, ktoré poskytuje ochranu právam a právom chráneným záujmom fyzických a právnických osôb a zohráva dôležitú úlohu, ktorá mu priamo vyplýva z § 5 ods. 2 SSP, a predovšetkým z čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

27. Legitímne očakávanie žalobcu a jeho relevancia v tom smere, že v prípade odkladu vykonateľnosti nie je v omeškaní s platením dane, bolo zdôraznené i absenciou zákonnej úpravy následkov priznaného odkladného účinku v Daňovom poriadku. Na aplikačné problémy poukazuje aj skutočnosť, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo primárne zrušené žalovaným, práve z dôvodu rozhodnutia o odklade vykonateľnosti, z čoho vyplýva, že ani samotný žalovaný v predmetnej veci nekonal presvedčivo a konzistentne, vychádzajúc z ustálenej praxe správcu dane v obdobných prípadoch. Právna úprava v Českej republike, na ktorú poukázala časť senátu Najvyššieho správneho súdu SR v rozsudku 3Sfk/96/2022 zo dňa 27.02.2024, túto absenciu právnej úpravy napravila zavedením tzv. úroku z posečkáni. Český zákonodarca v §157a v spojení s § 253 zákona č. 280/2009 Sb. Daňový rád zaviedol jasné a presne definované podmienky a výšku úroku v prípade „posečkáni“ s úhradou dane z dôvodu prebiehajúceho súdneho konania. Správny súd preto nepovažuje za súladné s princípmi právnej istoty a legitímneho očakávania (na ktoré musí správny súd prihliadať) poukázať na možné vyriešenie aplikačných problémov súvisiacich s následkami priznaného odkladu vykonateľnosti vyrubovacieho rozhodnutia (ako uviedol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sfk/96/2022 zo dňa 27.02.2024) a zároveň preniesť (bez zodpovedajúcej zmeny právnej úpravy) tieto aplikačné problémy na ťarchu žalobcu.

28. Na tomto mieste správny súd poukazuje i na zásadu *in dubio mitius*, ktorá orgánom verejnej moci prikazuje v situácii nejednoznačnosti právnej normy, ktorá objektívne ponúka viac možných výkladových variant, vychádzať z výkladovej varianty v prospech adresáta právnej normy, v tomto prípade v prospech daňového subjektu/žalobcu. Štát, resp. v jeho zastúpení žalovaný, ani v takejto situácii nemôže rezignovať na dodržiavanie princípov materiálneho právneho štátu a ochranu práv a oprávnených záujmov fyzických a právnických osôb.

29. Priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré tieto dane platia. Vychádzajúc z uvedeného možno uzavrieť, že ani záujem štátu o realizáciu príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny druh výkladu, nemožno pri riešení prípadu obísť skutočnosť, že na poli verejného práva (do ktorého daňové právo nesporne patrí) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon *expressis verbis* umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri *de facto* odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Je teda nutné rešpektovať, že v prípade pochybností sú orgány verejnej moci povinné postupovať miernejšie, t. j. v zmysle zásady *in dubio mitius* (Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 11).

30. Bolo preto podstatné zvážiť, či v takejto situácii, boli očakávania žalobcu spojené s pozastavením vykonateľnosti nepodložené alebo založené na dôvodoch, ktoré neobstoja. V prípade, ak súd po zhodnotení finančnej situácie žalobcu, dospel k záveru, že okamžitým výkonom vyrubovacieho rozhodnutia by mohlo dôjsť k neschopnosti žalobcu uhrádzať záväzky z pracovnoprávných vzťahov, k prepúšťaniu zamestnancov, a v konečnom dôsledku aj k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti, a z uvedeného dôvodu odložil vykonateľnosť vyrubovacieho rozhodnutia, je nutné prijať záver, že sa žalobca dôvodne domnieval, že pohľadávku voči správcovi dane nie je povinný počas odkladu vykonateľnosti plniť, resp. že sa neplnením tejto pohľadávky nemôže dostať do omeškania. Odklad vykonateľnosti rozhodnutia plní významnú ochrannú a preventívnu funkciu v záujme predchádzania protiprávneho stavu, ktorý by výkon neskôr zrušeného rozhodnutia mohol nezvratne spôsobiť. Nie je preto možné akceptovať prístup, keď priznaním odkladu vykonateľnosti, ktorý ma zabrániť negatívnym vplyvom preskúmaného rozhodnutia na žalobcu, dôjde v konečnom dôsledku k zhoršeniu jeho postavenia z dôvodu, že uplatnil svoje ústavné právo na súdnu ochranu.

31. Účelom inštitútu odkladu vykonateľnosti je minimalizovať škodlivé následky, to znamená minimalizovať zásah do práv a oprávnených záujmov v dôsledku vydaného správneho rozhodnutia. Tento účel môže byť naplnený iba v prípade, že rozhodnutie o odklade vykonateľnosti správneho rozhodnutia pôsobí v čo najširšom význame. Zdôrazňovanie formálneho zachovania právoplatnosti takéhoto rozhodnutia (to znamená i povinnosti uhradiť pohľadávku riadne a včas) predstavuje prílišný formalizmus, ktorý ale pozabúda na účel, ktorý má byť sledovaný priznaním odkladu vykonateľnosti. V prípade, ak by súd akceptoval takýto formalistický prístup, tak síce na jednej strane poskytol dočasnú ochranu súdu žalobcovi, ktorá by však na druhej strane viedla k zhoršeniu jeho postavenia.

32. Otázkou charakteru a účinku rozhodnutia o odklade vykonateľnosti rozhodnutia správcu dane posudzoval Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/15/2016 zo dňa 17.04.2019. V uvedenom prípade Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozhodnutie správcu dane (išlo o prípad započítania nedoplatku na dani, s preplatom na dani v čase odloženej vykonateľnosti rozhodnutia, ktorou bol nedoplatok vyrubený), pretože dospel k záveru, že: „legislatívna úprava inštitútu odkladu vykonateľnosti nasvedčuje tomu, že správny súd do účinkov právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia zasahuje v značnom rozsahu sistáciou, „zmrazením“ právneho stavu. Žalobcovi totiž nie vždy ide iba o odklad exekúcie, ale častokrát o odloženie iných právnych účinkov správneho rozhodnutia. Účelom žiadosti účastníka o odklad vykonateľnosti rozhodnutia správneho orgánu je nesporne to, aby súd zabránil akýmkoľvek právnym dôsledkom, ktoré vyplývajú z právoplatnosti správneho rozhodnutia“

33. Správny súd poukazuje aj na rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. III. ÚS 3752/2019 zo dňa 28.11.2019, kde Ústavný súd Českej republiky rozhodujúci o odklade vykonateľnosti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, Mestského súdu v Prahe a rozhodnutia Ministerstva vnútra Českej republiky z dôvodu podanej ústavnej sťažnosti uviedol nasledovne:

7. K pojmu "vykonatelnost rozhodnutí" ve smyslu § 79 odst. 2 zákona o Ústavním soudu je vhodné učinit několik poznámek. Úpravu institutu vykonatelnosti je možno najít v jednotlivých procesních řádech. Základem tohoto institutu je vlastnost rozhodnutí spočívající v možnosti nechat mocensky vynutit povinnosti, které takové rozhodnutí ukládá (exekuční vykonatelnost; vykonatelnost "v užším smyslu"). Tím se však institut vykonatelnost nevyčerpává, jelikož existuje i úprava vykonatelnosti rozhodnutí, která neukládají povinnost [srov. § 161 odst. 2 a 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "o. s. ř."); § 54 odst. 7 zákona č. 250/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů]. Rozhodnutí, která neukládají povinnost, jsou představována např. rozsudky statusovými, určovacími, právotvornými, ale také např. všemi rozsudky zamítavými. Vykonatelnost rozhodnutí, která neukládají povinnost, se projevuje tím, že osoby a orgány, na které se vztahují subjektivní meze právní moci těchto rozhodnutí, jsou povinny taková rozhodnutí respektovat a řídit se jimi (srov. komentář k § 161 o. s. ř. in Lavický, P. a kol. Občanský soudní řád. Praktický komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2016). Na druhou stranu na mnoha místech právního řádu se pojmu vykonatelnosti užívá v jeho "užším smyslu" (ve smyslu exekuční vykonatelnosti) a vedle toho se zmiňují také pojmy jako jiné právní účinky rozhodnutí (srov. např. § 74 odst. 2 a 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád) či právní moc rozhodnutí (srov. např. § 243 nebo § 248 odst. 2 o. s. ř.), případně se liší výkon a jiné právní následky rozhodnutí (§ 73 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní). Nauka správního práva pak pojednává o vykonatelnosti správního rozhodnutí ("v širším smyslu") jako vlastnosti spočívající v účinnosti rozhodnutí neboli způsobilosti vyvolávat jím předvídané právní následky, a vedle toho zná i vykonatelnost správního rozhodnutí ("v užším smyslu") jako exekuční vykonatelnost (srov. Hendrych D. Správní právo. Obecná část. 5. rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck. 2003. s. 344).

8. Účelem institutu odkladu vykonatelnosti dle § 79 odst. 2 zákona o Ústavním soudu je vytvoření časového prostoru pro posouzení ústavní stížnosti tak, aby před rozhodnutím Ústavního soudu nedošlo k nevratným krokům, po nichž by se rozhodování Ústavního soudu stalo jen "akademickým cvičením" a ochrana ústavně zaručených základních práv a svobod by byla toliko iluzorní (usnesení ze dne 11. 10. 2006 sp. zn. IV. ÚS 581/06; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Aby mohl Ústavní soud efektivně plnit svou roli soudního orgánu ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy) a aby mohl účinně poskytovat ochranu základním právům a svobodám, je nezbytné vykládat pojem "vykonatelnost" v § 79 odst. 2 zákona o Ústavním soudu tak, že nezahrnuje jen vykonatelnost "v užším smyslu" (exekuční vykonatelnost u těch rozhodnutí, která ukládají povinnost), ale i vykonatelnost "v širším smyslu" (projevující se jinými účinky rozhodnutí, resp. povinností osob a orgánů, které jsou rozhodnutím vázány, taková rozhodnutí respektovat a řídit se jimi u těch rozhodnutí, kterými nejsou ukládány povinnosti). Odklad vykonatelnosti dle § 79 odst. 2 zákona o Ústavním soudu lze pak vyjádřit jako systaci napadených rozhodnutí, která z formálního hlediska zůstanou i nadále pravomocná, ex tunc se však pozastavují ty jejich účinky, které pozastavit lze (Filip, J.; Holländer, P.; Šimíček, V. Zákon o Ústavním soudu. Komentář. 2. přepracované a rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck. 2007. s. 624, bod 6.). Postupem času se Ústavní soud přiklonil k interpretaci institutu vykonatelnosti "v širším smyslu" (Wagnerová, E.; Dostál, M.; Langášek, T.; Pospíšil, I. Zákon o Ústavním soudu s komentářem. Praha: ASPI. 2007. s. 430, bod 9.). V posuzované věci ústavní stížností napadená rozhodnutí neukládala povinnost (Ministerstvo vnitra rozhodlo o zastavení řízení, správní soudy vydaly zamítavé rozsudky), což však vzhledem k výše uvedenému není samo o sobě na překážku vyhovění návrhu na odložení vykonatelnosti napadených rozhodnutí.

34. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto postupom § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na nové konanie. V novom konaní žalovaný nanovo posúdi vznik a obdobie, za ktorý bol žalobca povinný uhradiť úrok z omeškania za nezaplatenie dane, pričom bude viazaný právnym názorom správneho súdu.

35. Keďže správny súd dospel k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a potrebe jeho zrušenia, považoval za nadbytočné sa v podrobnostiach zaoberať ostatnými žalobnými dôvodmi, pretože výsledok ich posúdenia by nemal vplyv na záver o potrebe zrušiť napadnuté rozhodnutie.

36. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu podľa § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

37. Toto rozhodnutie senát prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia /§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP/. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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).

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

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny 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 správnym 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 správny 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 (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 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 podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).