Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/12/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	3021200293
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:3021200293.1

Uznesenie

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Ján Božik, J.. W. XXXX/X, XXX XX Q. M. Q., podnikajúci pod obchodným menom Ján Božik - ZETOR SERVIS, miesto podnikania Ruskovce 175, 956 54 Ruskovce, IČO: 34 476 598, právne zastúpený: FAIRSQUARE advokátska kancelária s. r. o., Lazaretská 3/A, 811 08 Bratislava, IČO: 47 232 544, proti žalovanému: Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske, Makarenkova 213/1, 958 01 Partizánske, o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Trenčíne č. k. 14Sa/62/2021-397 zo dňa 20.02.2023 takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.

II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

1. Na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) bola podaná spoločná žaloba žalobcov T., Jána Božika a L.. Správny súd uznesením č. k. 14Sa/35/2021-248 zo dňa 09.08.2021 vylúčil žaloby Jána Božika a L. na samostatné konanie, pričom o žalobe Jána Božika konal ďalej pod sp. zn. 14Sa/62/2021.

2. Žalobca sa žalobou domáhal ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy. Listom zo dňa 08.10.2019 označeným ako „Oznámenie o daňovej kontrole č. 102320492/2019, č. 102320755/2019, č. 102320652/2019“ bola jemu a osobám, s ktorými podnikal v združení (T. a L.), oznámené začatie daňovej kontroly podľa zákona č. 563/2019 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Žalovaný tieto oznámenia doručoval na adresy trvalého bydliska, v prípade žalobcu na jeho adresu Q. M. Q., J.. W. XXXX/X, ktorá však nie je miestom jeho podnikania. S poukazom na ustanovenie § 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku žalobca spochybnil zákonnosť doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly na adresu jeho trvalého pobytu a nie na adresu miesta podnikania.

3. Žalobca ďalej uviedol, že si je vedomý ustanovenia § 30 ods. 5 daňového poriadku, avšak ho nie je možné vykladať tak, že fyzická osoba podnikateľ a fyzická osoba nepodnikateľ sú identické kategórie subjektov pre účely doručovania písomností. Takémuto výkladu bráni vlastné zákonné vymedzenie pojmu daňový subjekt podľa § 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku. Okrem toho aj preto, že predmetom kontroly zo strany daňového úradu bola daň z pridanej hodnoty, ktorej platiteľom je ako podnikateľ, mu malo byť oznámenie doručované ako podnikateľovi a nie ako fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu.

4. V súvislosti s kontrolou DPH namietol svoje nesprávne označenie správcom dane, keďže správca dane (v oznámení ako aj iných podaniach) uvádza jeho meno a priezvisko, nie obchodné meno. Konkrétne nebol pri jeho mene a priezvisku uvedený dodatok Zetor Servis.

5. Z vyššie uvedeného potom žalobca uzavrel, že a) žalovaný mu oznámenie o začatí daňovej kontroly nedoručoval ako daňovému subjektu zákonným spôsobom, b) žalovaný v oznámení o začatí daňovej kontroly nevymedzil daňové subjekty správne, keď tieto neidentifikoval ich riadnym obchodným menom. Podľa názoru žalobcu, splnenie čo i len jedného z vyššie uvedených predpokladov zaťažuje vadou nezákonnosti celú daňovú kontrolu.

6. Na žiadosť podanú spoločnosťou, ktorá prevzala zastupovanie žalobcu (FINECO TAX, k. s., Bratislava), bola daňová kontrola začatá až dňa 02.12.2019. Z dôvodu COVID-19 bola daňová kontrola prerušená. Listom zo dňa 15.12.2020 žalovaný vyzval žalobcu na predloženie dôkazov a poskytnutie informácií v lehote 20 dní, výzva bola zástupcovi žalobcu doručená dňa 05.01.2021. Listom zo dňa 07.01.2021 uskutočnil zástupca žalobcov dva procesné úkony. Požiadal daňový úrad o zaslanie listín, ktorými žalobca nedisponoval a mal sa k nim vyjadriť a súčasne požiadal o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k týmto podkladom, a to tak, aby na tento úkon mal 20 dní odo dňa doručenia. Uvedený list bol žalovanému doručený dňa 08.01.2021. Žalovaný doručil zástupcovi žalobcov podklady dňa 10.02.2021 spolu so sprievodným listom zo dňa 20.01.2021 označeným ako „Odpoveď na žiadosť. V predmetom liste sa okrem iného uvádza, že žiadosť zástupcu žalobcov o predĺženie, resp. zmenu lehoty na uskutočnenie úkonu, ktorý bol predmetom výzvy, bude predmetom samostatného rozhodnutia. Rozhodnutie žalovaného o tejto žiadosti bolo následne zástupcovi žalobcov doručené dňa 10.02.2021. Žalovaný pritom žalobcovi vyhovel len čiastočne, a to tak, že mu určil lehotu na zaslanie vyjadrenia do 12.02.2021, fakticky teda o 2 dni. Žalobca nepovažoval takýto spôsob určenia lehoty za správny a podľa jeho názoru účinky tohto rozhodnutia ani nemohli nastať. V tomto ohľade poukázal na § 28 ods. 3 daňového poriadku, keď uplynutím 30. dňa od doručenia žiadosti žalovanému nastala zo zákona fikcia, že tejto žiadosti bolo vyhovené. Uzavrel, že mohol účinne zasielať svoje vyjadrenia k veci žalovanému 20 dní odo dňa doručenia chýbajúcich listín t. j. do 02.03.2021. Žalovaný napriek tomu už dňa 25.02.2021 vydal protokol o daňovej kontrole, ktorým daňovú kontrolu ukončil. Naviac, v tomto protokole explicitne uviedol, že na niektoré podania žalobcov ani neprihliadol.

7. Žalobca ďalej poukázal na to, že žalovaný odignoroval viaceré podania, resp. vyjadrenia realizované v rámci daňovej kontroly, čím došlo k porušeniu procesných pravidiel priebehu daňovej kontroly. Žalovaný pritom nepostupoval konzistentne počas celej daňovej kontroly, ale selektívne podľa vlastného uváženia a svojvoľne, čím porušil všeobecne záväznú právnu úpravu. Ak by k uvedenému pochybeniu nedošlo, mohlo byť podstatným spôsobom ovplyvnený priebeh daňovej kontroly, resp. výsledky daňovej kontroly.

8. Žalobca tiež poukázal na to, že žalovaný pred ukončením daňovej kontroly vypracoval dokument „Oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2015 až december 2015“. Tento mu bol doručený dňa 19.02.2021 a poskytnutá lehota 8 dní na vyjadrenie. Na toto oboznámenie zástupca žalobcu reagoval e-mailovou správou zo dňa 01.03.2021. Žalovaný formálne ukončil daňovú kontrolu vypracovaním protokolov, pričom vo vzťahu k žalobcovi išlo o protokol č. 100344248/2021 zo dňa 25.02.2021. Spoločným znakom všetkých protokolov bolo konštatovanie žalovaného, že daňový subjekt vyjadrenie k Oboznámeniu so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly nepodal zákonným spôsobom, správca dane naň nemohol prihliadať. Z obsahu protokolu vyplynulo, že žalovaný počas daňovej kontroly a pri vyhotovovaní protokolov z daňovej kontroly neprihliadal na podanie zo dňa 22.02.2021 a zo dňa 01.03.2021. Žalobca mal za to, že žalovaný ho mal vyzvať, aby doplnil tieto podania kvalifikovaným spôsobom tak, ako to urobil pri iných podaniach. Ak tak neučinil, realizoval daňovú kontrolu spôsobom, ktorým zasiahol do práv žalobcu, a to podstatným spôsobom.

9. Podľa žalobcu žalovaný svojím postupom porušil jeho práva a právom chránené záujmy minimálne v troch smeroch. Jednak žalovaný v rámci svojho predčasného záveru o neprípustnosti podania zo dňa 22.02.2021 porušil zákonnú právnu úpravu, keď počas daňovej kontroly neuplatnil postup podľa § 13 ods. 10 daňového poriadku. Práve z dôvodu podstatného procesného pochybenia došlo aj k podstatnému meritórnemu pochybeniu v konaní vo veci samej, keď žalovaný v protokoloch explicitne uvádza, že na podanie neprihliadal. Ide pritom o podanie urobené včas a oprávnenou osobou. Mal za to, že žalovaný úplne opomenul, že
e-mailovú správu zo dňa 22.02.2021 zástupca žalovaného doplnil aj ďalším listinným podaním zo dňa 01.03.2021, pričom toto podanie nebolo identické s podaním zo dňa 22.02.2021. Fakticky išlo o rozšírené vyjadrenie zástupcu žalobcu k zisteniam z daňovej kontroly, ktoré bolo v listinnej podobe. Žalovaný teda

v rámci daňovej kontroly neprihliadal na podania žalobcu zo dňa 22.02.2021 a zo dňa 01.03.2021 a daňovú kontrolu ukončil tak, že tieto podania žalobcu odignoroval. Urobil tak ešte pred uplynutím lehoty na vyjadrenie zo strany žalobcu, čo je bez ďalšieho potrebné považovať za iný zásah podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „SSP“).

10. Žalobca opakovane poukázal na to, že vzhľadom na zákonnú fikciu mal na zaslanie vyjadrenia v skutočnosti čas do 02.03.2021. Žalovaný však na uplynutie tejto lehoty nepočkal a už dňa 18.01.2021 a dňa 27.01.2021 vyhotovil predfinálny akt z daňovej kontroly - oboznámenie so zisteniami a výzvu na vyjadrenie sa. Taktiež samotné protokoly boli vyhotovené skôr, ako žalobcovi uplynula lehota na zaujatie stanoviska k oboznámeniu. Protokol z daňovej kontroly nemôže byť nikdy vyhotovený skôr ako uplynie kontrolovanému subjektu lehota na zaujatie stanoviska k zisteniam obsiahnutým v oboznámení so zisteniami daňovej kontroly. Takýto stav totiž vedie nielen k flagrantnému porušeniu procesných práv kontrolovaného v daňovej kontrole, ale aj k podstatnému zásahu do jeho práv v nadväzujúcom vyrubovacom konaní.

11. Žalobca tiež namietol ukončenie daňovej kontroly dvomi protokolmi. Vyhotovenie viacerých protokolov z jednej daňovej kontroly považoval tiež za iný zásah žalovaného, a to práve s ohľadom na právne účinky, ktoré toto doručenie má. V tomto ohľade poukázal aj na znenie § 46 ods. 9 daňového poriadku. Mal za to, že žalovaný mal oznámiť začatie daňovej kontroly za jednotlivé časové úseky roku 2015 osobitne tak, ako k nim následne neskôr aj vyhotovil protokoly. Taktiež zistenia za všetky kalendárne mesiace, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, mal žalovaný zahrnúť do jedného protokolu a nie do samostatných protokolov. Žalobca vychádzal z názoru, že ak existuje jedno oznámenie o daňovej kontrole a jedna daňová kontrola, potom aj závery z tejto daňovej kontroly musia byť v kontexte znenia § 46 ods. 8 daňového poriadku zahrnuté do jedného protokolu z daňovej kontroly.

12. Žalobca zdôraznil, že tým, že daňová kontrola bola ukončená predčasne v rozpore so zákonom a súčasne doručením protokolu ex lege začína vyrubovacie konanie, nemôže z dôvodu koncentrácie konania už navrhovať doplnenie dokazovania aj o dôkazy, ktoré by inak ešte v priebehu daňovej kontroly navrhovať mohol. Predčasným, resp. nezákonným ukončením daňovej kontroly došlo aj k stavu predčasného začatia samotného vyrubovacieho konania, ktoré preto prebiehalo (stav v čase podania žaloby - pozn. kas. súdu) v rozpore so zákonom. Vyrubovacie konanie je samostatným druhom daňového konania, ktoré ex lege začína doručením protokolu z daňovej kontroly. Ak je protokol vydaný predčasne, t. j. v čase, kedy ešte neboli splnené zákonné predpoklady na jeho vydanie, bez ďalšieho je potrebné za nezákonné považovať aj vyrubovacie konanie, ktoré na základe doručenia takéhoto protokolu začalo zo zákona.

13. Z dôvodov uvedených vyššie žalobca tvrdil, že bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch iným zásahom orgánu verejnej správy. V závere zhrnul, že k uvedenému došlo najmä tým, že v rámci daňovej kontroly žalovaný daňovú kontrolu neoznamoval a teda ani nezačal správne, žalovaný nerešpektoval v priebehu konania zákonnú fikciu predĺženia lehoty na zaslanie vyjadrenia k prvej výzve a fakticky vyše mesiaca pred uplynutím lehoty na vyjadrenie vyhotovil oboznámenie žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly a dal mu 15, resp. 8 dní na to, aby sa k nemu vyjadril. Aj keď sa následne vyjadril, tieto vyjadrenia boli ignorované. V rozpore so zákonom pritom nebol žalobca vyzvaný na odstránenie vád podania. Taktiež samotné protokoly, ktorými mala byť daňová kontrola ukončená, vyhotovil žalovaný už dňa 25.02.2021, teda skôr ako uplynula lehota na vyjadrenie k podkladom. Lehoty na vyjadrenia k protokolu zrejme žalovaný počítal nesprávne. Žalovaný naviac vydal niekoľko protokolov. Efektom všetkých týchto pochybení je podľa žalobcu to, že daňová kontrola ešte nebola, resp. nemala byť právne účinným spôsobom ukončená a vyrubovacie konanie ešte nemohlo začať. Ak je totiž daňová kontrola nezákonne ukončená protokolom, ktorý ešte nemohol byť vydaný, resp. bol vydaný predčasne, nemôže začať ani vyrubovacie konanie. Žalovaný sa týmto spôsobom dopustil dvoch zásahov, pričom jeden z nich v čase podania žaloby ešte trval (samotné vyrubovacie konanie, ktoré práve z dôvodov uvedených vyššie ešte nemalo a nemohlo začať práve pre nezákonnosť daňovej kontroly) a tzv. odznelý iný zásah, a to nezákonná daňová kontrola, ktorá bola, resp. mala byť ukončená doručením protokolov z kontroly.

14. Žalobca navrhol, aby správny súd formulačne podľa vlastného uváženia nariadil žalovanému upustiť od iného zásahu, resp. zakázal žalovanému pokračovať v inom zásahu - vo vyrubovacom konaní. Nezákonná daňová kontrola, resp. nezákonný spôsob jej ukončenia zaťažuje vadou a nezákonnosťou celé nadväzujúce vyrubovacie konanie. Súčasne žiadal, aby súd deklaratórnym výrokom určil

(formulačne podľa vlastného uváženia), že daňová kontrola za daň z pridanej hodnoty za obdobie február 2015 až december 2015, uskutočnená žalovaným na základe oznámenia č. 102320755/2019 zo dňa 08.10.2019, je iným nezákonným skončeným zásahom orgánu verejnej správy, prípadne, aby súd tzv. iný zásah deklaratórnym výrokom určil parciálne vo vzťahu k jednotlivým nezákonným úkonom namietaným v texte žaloby a uskutočneným žalovaným v priebehu daňovej kontroly žalobcu. Podľa žalobcu aj už odznelý iný zásah musí byť rozhodnutím správneho súdu konštatovaný, aby súčasne žalovaný mohol vo veci riadne ukončiť daňovú kontrolu.

15. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie, na ktorom zistil, že vyrubovacie konanie bolo skončené, a preto postupom podľa § 62 ods. 2 SSP došlo k zmene žalobného petitu tak, že žalobca sa domáha vo vzťahu k inému zásahu, ktorý má predstavovať vedenie (a medzičasom skončenie) vyrubovacieho konania, určenia jeho nezákonnosti ako odznelého zásahu. O takomto zmenenom žalobnom petite správny súd následne konal a meritórne rozhodol, a to tak, že uznesením č. k. 14Sa/62/2021-397 zo dňa 20.02.2023 (ďalej aj ako „napadnuté uznesenie“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

16. V širšie koncipovanom úvode odôvodnenia napadnutého uznesenia správny súd poukázal na to, že inštitút tzv. zásahovej žaloby nevníma ako náhradu všeobecnej správnej žaloby, ani ako univerzálny prostriedok proti akémukoľvek úkonu správneho orgánu, s ktorým žalobca nesúhlasí. Ide o subsidiárny prostriedok ochrany, a to jednak voči právnym prostriedkom, ktoré má žalobca k dispozícii u správneho orgánu ako aj voči iným druhom správnym žalôb dostupných v správnom súdnictve. Tzv. zásahová žaloba tak plní úlohu pomocného prostriedku ochrany v tých prípadoch, na ktoré ochrana poskytovaná všeobecnou správnou žalobou nedosiahne.

17. V prejednávanej veci mala byť zásahom do práv žalobcu daňová kontrola realizovaná žalovaným. Správny súd konštatoval, že už v čase podania žaloby žalovaný nevykonával žiadne úkony daňovej kontroly, a to napriek tomu, že žalobca mal za to, že nebola dovtedy riadne ukončená.

18. K otázke povahy daňovej kontroly správny súd odkázal na závery prijaté Ústavným súdom Slovenskej republiky v rozhodnutiach sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 a I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, v zmysle ktorých daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Daňová kontrola ako súbor čiastkových úkonov správcu dane je vykonávaná v rámci konkrétneho daňového konania, ktorým sa rozumie konanie o jednej dani (druh dane) vedené proti konkrétnemu daňovému subjektu. Z vyššie uvedeného vyplýva, že daňová kontrola má kontrolný charakter a je súčasťou daňového konania. Jej výsledkom je protokol o daňovej kontrole, ktorý je dôkazným prostriedkom. V procese realizácie daňovej kontroly sa už uplatňujú procesné práva kontrolovaného subjektu ako pri dokazovaní (napríklad právo klásť svedkom otázky) a súčasne sa vydávajú (podľa okolností) aj procesné rozhodnutia ako napríklad rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly. Ako vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06.07.2010 „obsah protokolu o daňovej kontrole je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia), ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery), tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcom dane. Aby priebeh daňovej kontroly spĺňal kritérium spravodlivého procesu, je v jej priebehu kontrolovanému daňovému subjektu zákonom ponúknutý celý rad procesných práv, spomedzi ktorých Najvyšší súd osobitne zdôrazňuje nielen právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole ale aj právo prerokovať protokol, spolu s právom využiť kvalifikované daňové poradenstvo.“

19. Z vyššie uvedeného správnemu súdu vyplynulo, že aj napriek povahe daňovej kontroly ako kontrolného procesu nemá táto rýdzo faktickú povahu, ale má aj znaky administratívneho konania, v ktorom sa hodnotia dôkazy, prijímajú právne závery a taktiež sú vydávané procesné rozhodnutia (napr. o prerušení). V závislosti na okolnostiach tej-ktorej veci môže ísť o štádium daňového konania, v ktorom sa vo svojej podstate zrealizuje celé „dokazovanie“, ako sú miestne zisťovania, výsluchy svedkov, zabezpečujú sa listinné dôkazy od tretích osôb a podobne. Z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola ako celok má prvky tak faktického konania, ako aj administratívneho konania. Jej výsledkom však nikdy nie je rozhodnutie, ktorým sa priamo zasahuje do práv kontrolovaného subjektu, ale protokol o daňovej kontrole - dôkazný prostriedok. V prospech ochrany proti nezákonnej daňovej kontrole cestou žaloby na ochranu pred iným zásahom orgánu verejnej správy svedčí skutočnosť, že nie vždy musí táto kontrola

vyústiť do vyrubovacieho konania, ktorého výsledkom bude rozhodnutie, proti ktorému je možné brojiť všeobecnou správnou žalobou.

20. Správny súd zdôraznil, že v závislosti od okolností môže byť začatie ako aj realizácia daňovej kontroly nezákonným zásahom, proti ktorému je možné brojiť zásahovou žalobou. 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.

21. Správny súd pripomenul, že účelom tzv. zásahovej žaloby nemôže byť súdny prieskum procesného postupu orgánu verejnej správy. Tento postup môže byť predmetom prieskumu na základe tzv. všeobecnej správnej žaloby, ktorá je podaná proti konečnému rozhodnutiu, keďže procesná stránka je súčasťou zákonnosti rozhodnutia.

22. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že väčšina úkonov, ktoré správca dane realizuje v rámci daňovej kontroly, sa preskúmava aj v konaní, ktoré môže začať na základe všeobecnej právnej žaloby, teda v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia, ktorým sa daňové konanie skončí. Správny súd teda na základe uplatnenej žalobnej námietky prihliada aj na nezákonnosti, ktoré nastali počas daňovej kontroly. Uvedený postup vyplynul aj z vyššie uvedeného nálezu Ústavného súdu SR, ktorý na jednej strane vyhodnotil realizáciu opakovanej daňovej kontroly ako zásah do práv sťažovateľa, avšak neviazal ochranu pred takýmto postupom správcu dane na podanie tzv. zásahovej žaloby. Inými slovami Ústavný súd SR nespochybnil, že aj v rámci súdneho prieskumu konečného rozhodnutia je potrebné na takýto „zásah“ ako je opakovaná daňová kontrola (na realizáciu ktorej neboli splnené zákonné podmienky), prihliadať.

23. V zásade teda podľa správneho súdu platí, že nezákonnosti, ktoré vznikli počas daňovej kontroly, je možné podrobiť súdnemu prieskumu aj v konaní o súdny prieskum konečného rozhodnutia. Takto nie je možné preskúmať v podstate len tie nezákonnosti, ktoré majú faktickú povahu ako je napr. neoprávnený vstup do priestorov kontrolovaného subjektu, zadržiavanie dokumentov, vykonávanie daňovej kontroly po zákonom stanovenej lehote alebo iné výrazne excesívne konanie správcu dane. V tomto zmysle by potom len takéto úkony mali byť prejednávané v rámci konania o zásahovej žalobe.

24. Správny súd vyslovil názor, že 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. Za obdobnej procesnej právnej úpravy takýto záver už prijal Najvyšší správny súd Českej republiky, a to napr. v rozhodnutí sp. zn. 7Afs/302/2015 zo dňa 24.03.2016, ktoré v Českej republike prešlo aj kontrolou ústavnosti. Za obdobnej právnej úpravy rozšírený senát Najvyššieho správneho súdu Českej republiky taktiež uzavrel, že „...zásahovou žalobou nie je možné docieliť „předstižného“ posúdenia zákonnosti jednotlivých procesných úkonov správcu dane, ktoré samé o sebe nemajú povahu zásahu v zmysle § 82 s. ř. s., ale ktorých zákonnosť môže mať význam pri posudzovaní zákonnosti prípadného rozhodnutia, ktorým by na základe zistení z daňovej kontroly bola stanovená daň.“

25. Záverom všeobecných úvah o prípustnosti zásahovej žaloby správny súd vyslovil, že vzhľadom na subsidiaritu zásahovej žaloby ako aj „dvojitosť“ súdneho prieskumu by sa mali postupom podľa § 252 a nasl. SSP preskúmavať 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). Malo by ísť o mimoriadne invazívne úkony správcu dane ako sú napríklad už uvedené prehliadky alebo zásahy do informačného sebaurčenia. 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 osebe zásadný dopad do právnej sféry kontrolovaného subjektu a súčasne nie je spravodlivé a ani ústavne konformné od daňového subjektu požadovať, aby s obranou proti takýmto úkonom vyčkal až do podania žaloby smerujúcej proti rozhodnutiu o daňovej povinnosti. Vyššie uvedené potom podľa

správneho súdu predstavuje základné kritérium pre posúdenie správnej žaloby žalobcu proti inému zásahu orgánu verejnej správy.

26. K námietke nesprávneho označovania žalobcu správcom dane v rámci daňovej kontroly správny súd uviedol, že samotný žalobca sa v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za rok 2015 označil menom, priezviskom a trvalým bydliskom, a to s poukazom na § 15 daňového poriadku. V zmysle tohto zákonného ustanovenia je osoba povinná podať daňové priznania buď 1) právnická osoba alebo 2) fyzická osoba označená menom, priezviskom, trvalým bydliskom, daňovým identifikačným číslom, rodným číslom alebo dátumom narodenia. Ak takýto daňový subjekt nepodá daňové priznanie, správca dane ho vyzve na splnenie tejto povinnosti, resp. mu za zákonom stanovených podmienok stanoví daň podľa pomôcok. Je potom podľa správneho súdu logické, že ak daňový subjekt podá daňové priznanie a daň sa stane predmetom kontroly, je daňovým subjektom opäť fyzická osoba identifikovaná menom, priezviskom, trvalým bydliskom, daňovým identifikačným číslom, rodným číslom alebo dátumom narodenia. Z uvedeného vyplýva, že je nelogické, aby bol daňový subjekt pri podaní daňového priznania identifikovaný inak ako pri kontrole takejto dane. Okrem toho správny súd poukázal na to, že nezaznamenal, že by uvedené pochybenie žalobca počas daňovej kontroly namietal.

27. Správny súd zdôraznil, že doručovanie „Oznámenia o začatí daňovej kontroly“ bolo realizované na adresu, na ktorej sa žalobca zjavne zdržiaval, čo bolo potvrdené aj tým, že si zásielku riadne prevzal. Takýmto doručovaním bol naplnený účel doručovania písomnosti, teda reálne oboznámenie sa adresáta s jej obsahom. Postupu správcu dane nie je čo vyčítať, bol naplnený účel inštitútu doručovania a žalobca ako daňový subjekt, u ktorého mala začať daňová kontrola, mohol realizovať svoje procesné práva, ktoré sa s doručením takéhoto oznámenia zo zákona spájajú. Žalobca takéto právo využil, a to napríklad aj tým, že požiadal o určenie iného dňa začatia kontroly, pričom mu správca dane vyhovel. S poukazom na vyššie uvedené správny súd skonštatoval, že postup správcu dane nebol v rozpore so zákonom a začatie daňovej kontroly v zmysle uplatnených žalobných bodov neprestavuje nezákonný zásah do subjektívnych práv žalobcu.

28. K námietke absencie riadneho ukončenia daňovej kontroly správny súd uviedol, že v predmetnej právnej veci správca dane už od doručenia protokolu z daňovej kontroly nevykonával žiadne úkony, a preto v tomto zmysle by eventuálne neskončenie daňovej kontroly už nemalo „invazívny charakter“. Vzhľadom na to, že medzičasom bolo vo veci meritórne rozhodnuté, (čo správny súd zistil nahliadnutím do súdnych spisov žalobcu, ktorými sa domáhal súdneho prieskumu rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR), je zrejmé, že ani realizácia ďalších úkonov v rámci daňovej kontroly nehrozí. Z uvedeného preto vyplýva, že fakticky bola daňová kontrola ukončená a ide iba o právne posúdenie otázky jej skončenia.

29. K námietke existencie dvoch protokolov, ktorými sa mala daňová kontrola ukončiť, správny súd uviedol, že vyhotovenie dvoch protokolov zodpovedá obsahu administratívneho spisu. Správca dane vyhotovil jeden protokol za mesiace, v ktorých nezistil pochybenia a druhý za ostatné mesiace, kde realizoval výzvu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 daňového poriadku a začalo vyrubovacie konanie. Takýto postup bol podľa správneho súdu pravdepodobne zvolený z praktických dôvodov, keď vyrubovacie konanie sa týka len niektorých mesiacov kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Takýto postup bol správnemu súdu z jeho úradnej činnosti známy. Správcovia dane teda takto postupujú a správne súdy následne pracujú len s tým protokolom, ktorý sa týka toho obdobia, za ktoré sa ďalej konalo vo vyrubovacom konaní. Uvedený postup správcu dane nebol doposiaľ správnymi súdmi (vrátane kasačného) spochybnený, pričom ani podľa správneho súdu 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.

30. K ostatným námietkam žalobcu, ktoré správny súd vyhodnotil ako procesné pochybenia správcu dane v procese realizácie daňovej kontroly týkajúce sa najmä lehôt a akceptovania podaných vyjadrení a návrhov na doplnenie dokazovania, 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 podľa názoru správneho súdu 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 Slovenskej republiky relevantné. Správny súd pritom poukázal aj na to, že v doterajšej rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky nemalo nesprávne stanovenie lehoty na vyjadrenie, jej nevyčkanie, resp. nedodržanie, za následok nezákonnosť celej daňovej kontroly, resp. nebolo konštatované, že by išlo o taký nezvratný stav, ktorý nie je možné napraviť. Ak boli v konaní pred súdmi zistené takéto nedostatky, tak boli správne orgány zaviazané na odstránenie následkov, t. j. na poskytnutie dodatočnej lehoty, resp. akceptovanie vyjadrení a dôkazov, ktoré boli predložené v nesprávnej určenej lehote a pod.

31. Vzhľadom na špecifiká prejednávanej veci považoval správny súd za podstatné zdôrazniť, že u jednotlivých členov združenia boli vykonané samostatné daňové kontroly. Z administratívneho spisu z daňovej kontroly vedenej u žalobcu bolo zistené, že sa na čl. 14 sa nachádza podanie jeho splnomocneného zástupcu (ktorý bol súčasne aj zástupcom T. a J. Božíka) zo dňa 07.01.2021, z ktorého vyplýva, že tomuto zástupcovi bola dňa 04.01.2021 doručená výzva č. 101984838/2020, ktorou bol vyzvaný T. na predloženie dôkazov. Súčasťou reakcie spoločného zástupcu členov združenia bola aj žiadosť o zaslanie dokladov a predĺženie lehoty. Jeden z dôvodov nezákonnosti daňovej kontroly u žalobcu má byť naviazaný práve na výzvu č. 101984838. Správny súd však zdôraznil, že táto výzva na predloženie dôkazov bola realizovaná v inej daňovej kontrole, kde bol kontrolovaným daňovým subjektom T., t. j. išlo o iný subjekt a nie žalobcu. V daňovom konaní žalobcu takáto výzva nebola realizovaná. Žalobca teda nebol vyzvaný na takéto predloženie dôkazov a nebola mu určená žiadna lehota. 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 daňového subjektu T. a dôkazy z tejto kontroly boli použité aj v daňovej kontrole žalobcu. Napriek uvedenému však ide o dve samostatné kontroly a úkony správcu dane realizované v rámci daňovej kontroly u daňového subjektu T. automaticky nie sú úkonmi v daňovej kontrole žalobcu. S poukazom na uvedené nie je podľa správneho súdu možné o takomto zásahu v rámci daňovej kontroly u žalobcu ani uvažovať.

32. Následne bol žalobca listom zo dňa 27.01.2021 oboznámený so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2015 až december 2015 s tým, že mu bola určená lehota 8 kalendárnych dní na predloženie vyjadrenia. Lehota začala plynúť odo dňa doručenia výzvy. Výzva bola zástupcovi žalobcu doručená po uložení na pošte až dňa 17.02.2021. Od tohto dňa začala plynúť stanovená lehota, ktorej koniec pripadol na 25.02.2021 (štvrtok). Na uvedenú výzvu reagoval zástupca žalobcu mailovým podaním doručeným správcovi dane dňa 22.02.2021. Dňa 25.2.2021 boli vydané protokoly. Na základe uvedeného je zrejmé, že k vydaniu protokolov došlo v posledný deň lehoty na podanie vyjadrenia, avšak podľa správneho súdu takéto pochybenie je možné posúdiť v konaní o súdny prieskum rozhodnutia odvolacieho orgánu vo veci samej. Podstatné pre posúdenie tohto nesprávneho postupu správcu dane ako zásahu je preto intenzita dopadu tohto postupu na práva žalobcu a skutočnosť, či sú tu dôvody, prečo je potrebné, aby bola žalobcovi poskytnutá ochrana mimo súdneho konania o všeobecnej správnej žalobe, resp. či ide o taký nedostatok (procesné pochybenie), ktorý nie je možné napraviť, resp. ktorého následky nie je možné konvalidovať.

33. Samotná skutočnosť, že správca dane v posledný deň lehoty na podanie vyjadrenia vydal protokol z daňovej kontroly, je podľa názoru správneho súdu procesným pochybením, ktoré jednak nemá požadovanú intenzitu, a súčasne nemá faktickú povahu. Z tohto dôvodu nie je dôvod, aby bolo potrebné poskytnúť žalobcovi ochranu mimo konania o všeobecnej správnej žalobe. Okrem toho v danom prípade podal zástupca žalobcu, ktorý má povinnosť postupovať odborne a s náležitou starostlivosťou vyjadrenie k výzve správcu dane emailom. Správcovi dane bol tento email doručený ešte pred vydaním protokolu a to dňa 22.02.2021. Ak sa žalobca odvoláva na listinné podanie zo dňa 01.03.2021, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 03.03.2021, tak toto bolo realizované zjavne po stanovenej lehote.

34. Vyjadrenie zástupcu žalobcu zo dňa 22.02.2021 bolo realizované emailom, pričom sám žalobca nespochybnil, že bol v minulosti správcom dane upozornený na to, že podania má realizovať elektronicky. Je teda zrejmé, že mal, resp. musel mať vedomosť o tom, že nejde o zákonom vyžadovanú formu podania. Okrem toho muselo byť zástupcovi zjavné, že vo všeobecnosti email nepredstavuje formu procesného úkonu, ktorá by bola procesnými predpismi aprobovaná (či už v konaní pred správnym orgánom ako aj súdom). Správny súd vyjadril názor, že vzhľadom na všetky okolnosti veci je možné uvažovať o obštrukčnom konaní žalobcu, ktorého cieľom bolo práve vyvolať postup podľa § 13 ods. 8,

ods. 9 daňového poriadku, s účelom oddialenia vydania a doručenia protokolu, ktoré sú naviazané na zákonom stanovenú jednoročnú lehotu. Aj s ohľadom na tieto skutočnosti správny súd prihliadol najmä na vecnú a nie formálnu stránku veci.

35. Správny súd ďalej uviedol, že aj za situácie, keď už bol zástupca opakovane poučený a upozornený na formu úkonov, zákon pre správcu dane stanovuje povinnosť postupovať podľa § 13 ods. 8, ods. 9 daňového poriadku a žalobcu, resp. jeho zástupcu vyzvať na riadne (z hľadiska formy) podanie vyjadrenia. Správca dane uvedené neučinil, v protokole uviedol, že sa na podanie neprihliada. Podľa správneho súdu sa s ním však v konečnom dôsledku zaoberal, keď uviedol, že v ňom neboli uvedené žiadne nové dôkazy a skutočnosti. Je otázne, či je takéto vysporiadanie sa s vyjadrením dostačujúce, to však nie je pre posúdenie veci relevantné. Správca dane sa nevysporiadal len s návrhmi na dokazovanie, čo však bolo realizované následne. Z nahliadnutia do súdnych spisov vedených vo veci vydania konečných rozhodnutí Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky správny súd zistil, že síce neprišlo k realizovaniu navrhovaného dokazovania, avšak došlo k vysvetleniu, z akých dôvodov nebol tento návrh žalobcu akceptovaný a doplnenie dokazovania nebolo realizované. Tento postup bude podľa správneho súdu predmetom súdneho prieskumu v inom súdnom konaní.

36. Nadväzujúc na uvedené zistenia z administratívneho spisu správny súd sumarizoval, že nevidí dôvod na deklaratórne určovanie nezákonnosti procesných pochybení, ktoré mohli byť v konečnom dôsledku v ďalšom konaní odstránené (v danom prípade aj boli, viď vysporiadanie sa s návrhmi žalobcu na dokazovanie, ktorý návrh nebol učinený v predpísanej forme). Okrem toho takéto určenie nezákonnosti vo výrokovej časti rozhodnutia by predstavovalo takpovediac „určenie len pre samotné určenie“. Po nahliadnutí do spisov vo veciach všeobecnej žaloby žalobcu o súdny prieskum konečných rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, je podľa správneho súdu zrejmé, že návrhmi na doplnenie dokazovania sa neskôr správne orgány zaoberali. Z tohto pohľadu by určenie nezákonnosti bolo samoúčelné. Okrem toho ide o procesné pochybenie, ktoré je možné napraviť v ďalšom konaní, resp. je možné sa domáhať nápravy na základe všeobecnej žaloby v konaní pred súdom. Toto pochybenie nemá jednak faktickú povahu a jeho intenzita nemá taký invazívny charakter, aby bolo potrebné deklarovať nezákonnosť tohto procesného pochybenia.

37. K námietke, že iným zásahom je aj vedenie administratívneho konania, konkrétne vyrubovacieho konania, správny súd uviedol, že vzhľadom na skutočnosť riadneho vypracovania a následného doručenia protokolu (resp. protokolov) z daňovej kontroly možno vyrubovacie konanie považovať za riadne začaté. Správny súdny poriadok stanovuje pri legálnej definícii iného zásahu orgánu verejnej správy, že musí ísť o faktický postup, čo nezodpovedá vedeniu formalizovaného administratívneho konania, ktorým vyrubovacie konanie bezpochyby je. Z uvedeného dôvodu ani v tejto časti správnu žalobu nevyhodnotil ako dôvodnú.

38. Správny súd pripomenul, že žalobca v rámci zmeny žaloby de facto nemenil len samotný petit, ale rozšíril aj žalobné dôvody o neprerokovanie protokolu. Postup pri prerokovaní námietok k protokolu sa však realizuje už vo vyrubovacom konaní, čo z dôvodov uvedených vyššie vylučuje, že by mohlo ísť o zásah orgánu verejnej správy.

39. S poukazom na vyššie uvedené správny súd dospel k záveru, že správna žaloba nebola podaná dôvodne. Jednotlivé namietané porušenia zákona predstavujú samostatné zásahy, pri ktorých bolo potrebné počítať subjektívnu lehotu na podanie správnej žaloby osobitne, avšak vzhľadom na to, že žalobca mal za to, že tieto jednotlivé zásahy majú vplyv aj na zákonnosť celej daňovej kontroly, ktorá ako taká predstavuje zásah do jeho subjektívnych práv, akceptoval správny súd, že je možné počítať túto lehotu od doručenia protokolu o daňovej kontrole žalobcovi. Uvedený postup poskytuje žalobcovi možnosť súdnej ochrany. Správny súd však dospel k záveru, že správna žaloba nebola podaná dôvodne, a preto ju podľa § 261 SSP uznesením zamietol. Záverom opakovane skonštatoval, 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 pod. Od týchto príkladov je však potrebné odlíšiť zákonnú daňovú kontrolu, v ktorej priebehu dôjde k nezákonnému postupu (úkonu) zo strany zamestnancov 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.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia k nej

40. Proti napadnutému uzneseniu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť.

41. Úvodom kasačnej sťažnosti namietol vadu nesprekúmateľnosti, nakoľko sťažovateľ považuje napadnuté uznesenie za zmätočné a v niektorých častiach za vzájomne si odporujúce. Zmätočné (nedostatočné) je napr. aj označenie sťažovateľa v záhlaví napadnutého uznesenia. Odôvodnenie napadnutého uznesenia nemá stanovenú logickú postupnosť, správny súd skáče z jednej témy do druhej, v dôsledku čoho sťažovateľ nevie posúdiť, prečo správny súd rozhodol tak ako rozhodol. Odôvodnenie obsahuje domnienky správneho súdu, napr. v časti vyporiadavajúcej sa s existenciou dvoch protokolov, keď jednak poukazuje na vlastnú rozhodovaciu prax, ktorú však bližšie nešpecifikuje a tiež na rozhodovaciu prax kasačného súdu, avšak tiež bez odkazu na konkrétne rozhodnutia alebo ustanovenia právnych predpisov podporujúce zvolenú argumentáciu. Argumentácia dohadmi a domnienkami nenapĺňa právo účastníka na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

42. Nesprávne právne posúdenie veci identifikoval sťažovateľ v tom, že správny súd tzv. zásahovú žalobu vnímal iba ako subsidiárny prostriedok ochrany, pričom vo vzťahu k okolnostiam prípadu priorizoval použitie všeobecnej správnej žaloby smerujúcej voči rozhodnutiu vydanému až v rámci vyrubovacieho konania. Sťažovateľovi nie je zrejmé, na základe akých myšlienkových postupov a odkazom na akú rozhodovaciu činnosť správny súd k týmto záverom dospel.

43. V nadväznosti na vytýkanú vadu nesprávneho právneho posúdenia veci poukázal sťažovateľ na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 593/2022 zo dňa 07.02.2023 s právnym názorom, podľa ktorého „ak možno ochranu toho istého subjektívneho práva dosiahnuť viacerými typmi konaní v správnom súdnictve, voľba konkrétneho z nich je vecou procesnej autonómie žalobcu. V prípade konkurencie žalobných typov je výber druhu správnej žaloby, ktorou sa uplatňuje ochrana subjektívnych práv, zverený do dispozičnej sféry žalobcu. Podľa názoru ústavného súdu musí existovať výslovná zákonná opora na to, aby správny súd mohol konkurenciu správnych žalôb neakceptovať a ako materiálne neprípustnú posúdiť určitú správnu žalobu z dôvodu, že jej podaniu nepredchádzalo využitie návrhu na začatie iného typového konania v správnom súdnictve... ... Predmetné obmedzenia však z platnej a účinnej právnej úpravy nerezultujú. Inak povedané, takáto správnymi súdmi kreovaná procesná redukcia nevyplýva z posolstva zákonodarcu a ani zo zákonodarnej vôle právno-normatívne vtelenej do Správneho súdneho poriadku.“ Hoci Ústavný súd SR posudzoval vec vo vzťahu k žalobe proti nečinnosti, sú jeho závery podľa sťažovateľa aplikovateľné aj na prejednávanú vec, keďže zo žiadneho ustanovenia SSP nevyplýva, že tzv. zásahová žaloba plní úlohu pomocného prostriedku v tých prípadoch, v ktorých sa ochrana všeobecnou správnou žalobou nedosiahne. Správny súd bez akejkoľvek opory v právnom poriadku priorizoval všeobecnú správnu žalobu na úkor podanej žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy, čím sa nepochybne dopustil vady nesprávneho právneho posúdenia veci. Týmto postupom správneho súdu súčasne došlo k odopretiu spravodlivosti sťažovateľovi.

44. Nesprávne právne posúdenie veci identifikoval sťažovateľ aj v názore správneho súdu, podľa ktorého možno podľa tzv. zásahovej žaloby napádať len niektoré faktické úkony, ktoré správny súd v rozsudku príkladmo uviedol. V opozícii k tomuto záveru sťažovateľ uviedol, že pod pojem iný zásah reálne spadá veľké množstvo činností a úkonov orgánov verejnej správy, ku ktorým sú zo zákona oprávnené a ktoré spĺňajú definičné znaky iného zásahu. Povinnosťou správneho súdu bolo skúmať a vyhodnotiť, či napadnutý úkon/akt je nezákonný, bez ohľadu na invazívnosť, nakoľko podstatná je nezákonnosť a zásah do subjektívnych práv sťažovateľa. Faktickým a bezprostredným zásahom bolo v sťažovateľovom prípade vyrubovacie konanie bez opory v zákone, nakoľko nebola splnená podmienka zákonnosti daňovej kontroly vrátane zákonnosti jej skončenia, čo žalobca v žalobe podrobne vysvetlil. V rámci využitia inštitútov vyhľadávacej činnosti správnym orgánom, v rámci zabezpečovania dôkazov alebo bezprostredných zásahov zameraných na ochranu zákonom chránených objektov a hodnôt ešte pred začatím samotného administratívneho konania môže dôjsť k neoprávnenému zásahu do sféry subjektívnych práv dotknutých fyzických a právnických osôb, pričom rovnako súvisiace alebo nadväzujúce administratívne konanie môžu byť ukončené s rôznym výsledkom.

45. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Právne posúdenie veci kasačným súdom

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnuté uznesenie správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

47. Kasačný súd sa v rámci predmetnej veci zaoberal tromi okruhmi námietok, a síce (I) zmätočnosťou a nepreskúmateľnosťou napadnutého uznesenia, (II) namietanou absenciou odkazu na relevantnú judikatúru a (III) samotnou povahou žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy a jej vzťahom k všeobecnej správnej žalobe v nadväznosti na práve posudzovanú vec.

K námietke nepreskúmateľnosti/zmätočnosti napadnutého uznesenia

48. Kasačný súd sa ako prvou zaoberal námietkou nepreskúmateľnosti napadnutého uznesenia, nakoľko pokiaľ by túto námietku vyhodnotil ako dôvodnú, fakticky by to znemožňovalo vecné posúdenie ostatných sťažnostných bodov a bolo bez ďalšieho dôvodom na zrušenie napadnutého uznesenia.

49. Nepreskúmateľnosť súdneho rozhodnutia je daná v prípade, ak v ňom chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za skutočnosť preukazujúcu dôvod kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Aj stabilná rozhodovacia činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. II. ÚS 4/94, sp. zn. II. ÚS 3/97, sp. zn. I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

50. Za pripomenutie stojí rozhodovacia činnosť národných aj nadnárodných súdnych autorít, podľa ktorých všeobecný súd (teda aj správny súd) nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba 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 (k tomu pozri napr. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. IV. ÚS 115/03, či sp. zn. III. ÚS 60/04, tiež rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Georgidias v. Grécko z 29. mája 1997, Recueil III/1997, rozsudok vo veci Ruiz Torija c. Španielsko a Hiro Balani/Španielsko, oba z 9. decembra 1994, Annuaire, séria A č. 303 A a č. 303 B). Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. III. ÚS 209/04, sp. zn. IV. ÚS 112/05, sp. zn. I. ÚS 380/08, sp. zn. III. ÚS 172/2010, či sp. zn. II. ÚS 537/2010).

51. K námietke nepreskúmateľnosti, či zmätočnosti kasačný súd po jej posúdení konštatuje, že napadnuté uznesenie považuje za argumentačne logicky vystavané, primerane odôvodnené. Správny súd sa v ňom vysporiadal so všetkými podstatnými žalobou namietanými skutočnosťami, pričom uviedol všeobecné východiská, o ktoré sa pri posudzovaní veci opieral, ako aj ich aplikáciu na danú vec. Z napadnutého uznesenia je zrejmé, akými úvahami sa správny súd spravoval v procese vyporiadavania sa so žalobnými námietkami. Správny súd de facto uviedol, za akých podmienok sa proti nezákonnostiam daňovej kontroly možno brániť všeobecnou správnou žalobou a v akom prípade ide už o zásahy faktickej povahy, proti ktorým sa daňový subjekt môže brániť tzv. zásahovou žalobou. To, že sťažovateľ argumentáciu správneho súdu neakceptoval a jeho nespokojnosť rezultovala do podania kasačnej sťažnosti, nemení nič na skutočnosti, že napadnuté uznesenie vadou nepreskúmateľnosti, ev. zmätočnosti netrpí.

K absencii odkazu na relevantnú judikatúru

52. Správnemu súdu sťažovateľ vytkol jeho odkaz na „zaužívanú prax“ správcu dane pri vypracovávaní viacerých protokolov z daňovej kontroly, keď uviedol, že ide o konštrukt jemu známy z jeho vlastnej

činnosti, avšak svoju argumentáciu správny súd nepodporil odkazom na konkrétne súdne rozhodnutia, ktoré by túto zaužívanú prax správcu dane mali aprobovať. Je pravdou, že správny súd tento svoj odkaz nepodložil konkrétnymi rozhodnutiami, ktoré v takejto praxi nevideli dôvod nezákonnosti, 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. Daňová kontrola je určitým procesným predstupňom vyrubovacieho konania a je ukončená vydaním protokolu, ktorý je považovaný za dôkazný prostriedok sumarizujúci dôkazy a z nich vyplývajúce zistenia získané počas daňovej kontroly. Hoci daňový poriadok v časti upravujúcej vyhotovovanie, doručovanie a následné prerokovanie protokolu z daňovej kontroly používa výraz „protokol“ v singulári, sťažovateľ podľa kasačného súdu v kasačnej sťažnosti a ani v žalobe dostatočne nevysvetlil príčinnú súvislosť medzi skutočnosťou, že daňová kontrola bola zavŕšená vydaním dvoch protokolov a sťažovateľom tvrdeným iným zásahom do sféry jeho subjektívnych práv. Teda inak povedané nevysvetlil, ako konkrétne vydanie dvoch protokolov zasiahlo do jeho subjektívnych práv.

K povahe žaloby proti inému zásahu

53. Vo vzťahu k samotnej povahe žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy kasačný súd poukazuje predovšetkým na jeho legálnu definíciu v ustanovení § 3 ods. 1 písm. e) SSP, podľa ktorého sa rozumie iným zásahom orgánu verejnej správy faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; 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.

54. Pokiaľ ide o náhľad zákonodarca na povahu iného zásahu, možno poukázať 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.“ Obdobne vníma podstatu iného zásahu aj odborná spisba (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 37).

55. Pre lepšie pochopenie možno poukázať aj na názor Ústavného súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého 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 preskúmavacej právomoci všeobecných súdov vylúčené (viď uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 707/2017).

56. K povahe iného zásahu sa vyjadril už aj Najvyšší súd Slovenskej republiky. Podľa neho musí ísť o faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, pričom o tomto faktickom postupe neprebehlo vopred žiadne formalizované administratívne konanie, keďže je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy (napr. uznesenie z 2. decembra 2020, sp. zn. 6Sžk/30/2020, bod 31; uznesenie z 26. januára 2021, sp. zn. 10Sžk/3/2019, bod 41). Ďalej musí prichádzať do úvahy, aby boli práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby priamo dotknuté pri realizácii tohto iného zásahu, inými slovami, musí tu byť aspoň potenciál na porušovanie práv (uznesenie z 26. januára 2021, sp. zn. 10Sžk/3/2019, bod 41).

57. Povahu iného zásahu môže mať aj výkon kontroly alebo inšpekcie pri plnení úloh verejnej správy, pričom rozhodujúca je skutočná povaha vykonávanej činnosti, a nie jej formálne označenie ako kontrola alebo ako inšpekcia. Potrebné bude vychádzať zo znakov, ktoré nasvedčujú, že ide o takú kontrolnú alebo inšpekčnú činnosť, ako je napr. oprávnenie vstupovať do objektov, vyžadovať doklady a vysvetlenia, zhromažďovať skutkové podklady s cieľom preveriť dodržiavanie normatívne alebo individuálne určených podmienok činnosti fyzických osôb a právnických osôb, na ktoré spravidla

nadväzuje podchytenie týchto zistení na nosič informácií. Takto na uvedené nahliada aj odborná spisba (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 38).

58. Otázku povahy iného zásahu riešil aj veľký senát Najvyššieho správneho súdu, ktorý v uznesení sp. zn. 19SVs/1/2022 zo dňa 29.03.2023 skonštatoval: „Naopak, iný zásah sa takisto musí dotknúť práv, povinností a právom chránených záujmov. Na rozdiel od opatrenia však nie je vyjadrený slovami alebo znakmi, ktorými by sa vyslovilo, ako sa takéto dotknutie prejavuje. Iný zásah podľa vymedzenia v § 3 písm. e) časti vety pred bodkočiarkou SSP spočíva vo faktickom postupe či úkone, teda úkone, ktorý priamo zasahuje primárne do faktického stavu a pri ktorom dotknutie práv, povinností alebo právom chránených záujmov je len odrazom (reflexiou) faktickej zmeny, ku ktorej iným zásahom došlo. Okrem toho inému zásahu nepredchádza žiadne formalizované administratívne konanie, v ktorom by sa skúmalo a posudzovalo, aký má byť obsah iného zásahu. Naopak, jeho obsah je spravidla výsledkom okamžitej úvahy orgánu verejnej správy pri jeho uplatnení [porov. v tomto smere napr. uznesenie najvyššieho súdu sp. zn. 10 Sžk 3/2019 a uznesenia tunajšieho súdu sp. zn. 2 Sžk 20/2019 (uverejnené ako judikát 19/2022 ZNSS) alebo 4 Sžk 29/2019].“

59. K sťažovateľom namietanej subsidiarite žaloby proti inému zásahu, na ktorú odkazoval správny súd, kasačný súd uvádza, že ju identifikoval už Najvyšší súd Slovenskej republiky, keď v uznesení sp. zn. 6Sžk/30/2020 zo dňa 02.12.2020 skonštatoval (body 33. a 34.), že „ochrana poskytovaná v rámci správneho súdnictva voči inému zásahu orgánu verejnej správy je vo svojej podstate subsidiárna vo vzťahu k ochrane poskytovanej voči rozhodnutiam a opatreniam orgánov verejnej správy. Táto skutočnosť vyplýva aj zo systematického zaradenia tzv. zásahovej žaloby medzi osobitné konania do štvrtej časti SSP, ale aj jej označenia ako žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Je potrebné uviesť, že správne konania vedené pred orgánmi verejnej správy sú obvykle zakončené vydaním administratívneho rozhodnutia, ktoré je preskúmateľné súdom v správnom súdnictve. Postup správneho orgánu predchádzajúci vydaniu rozhodnutia je následne súdom preskúmavaný v konaní o žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy.“

60. To, že „žaloba proti inému zásahu má subsidiárnu povahu voči žalobám smerujúcim proti rozhodnutiam alebo opatreniam, a preto nedopadá ani na procesný postup vedúci k vydaniu týchto rozhodnutí alebo opatrení“, následne zopakoval aj kasačný súd v uznesení sp. zn. 2Sžk/20/2019 zo dňa 26.01.2022. Doplnil však súčasne, že „ide o plnohodnotný žalobný typ podľa SSP, ktorého cieľom je pokryť formy činnosti verejnej správy, ktoré by inak ušli súdnemu prieskumu, ak by sa na ne nazeralo iba cez rámec žaloby proti rozhodnutiu alebo opatreniu. Stav, v ktorom by faktické zásahy orgánov verejnej správy (verejnej moci) do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb unikali súdnemu prieskumu, by bol len sťažka akceptovateľný z pohľadu právnych štandardov vytvorených na podklade medzinárodných záväzkov Slovenskej republiky.“

61. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, poukazujúceho na závery Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 a I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008), v zmysle ktorých daňová kontrola je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci konkrétneho daňového konania. V procese realizácie daňovej kontroly sa už uplatňujú procesné práva kontrolovaného subjektu ako pri dokazovaní (napríklad právo klásť svedkom otázky), prijímajú závery právnej povahy (napr. oboznámenie kontrolovaného daňového subjektu s pochybnosťami správcu dane) a súčasne sa vydávajú (podľa okolností) aj procesné rozhodnutia (napr. rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly).

62. Vychádzajúc z doposiaľ uvedeného a už vo vzťahu ku konkrétnym skutkovým parametrom prejednávanej veci kasačný súd dopĺňa, že za iný zásah nie je možné bez ďalšieho považovať úkon, ktorý je v určitej forme a s určitým obsahom predvídaný procesným predpisom ako súčasť administratívneho konania smerujúceho k vydaniu rozhodnutia alebo opatrenia, avšak pri jeho realizácii dôjde k nejakej nezamýšľanej formálnej chybe alebo nie je vykonaný podľa predstáv jeho adresáta, t. j. kontrolovaného daňového subjektu. Chyba v spôsobe realizácie procesne predvídaného úkonu ako súčasti administratívneho konania nemení takýto procesne imperfektný úkon na faktický zásah, ale môže podľa svojej závažnosti nadobudnúť povahu skutočnosti zakladajúcej vadu, pre ktorú je neskôr možné úspešne všeobecnou správnou žalobou namietať proti rozhodnutiu alebo opatreniu, ktoré sú predvídaným rezultátom procesu, v ktorom k takejto chybe alebo sérii na seba nadväzujúcich pochybení

došlo. Takou je napr. aj nedodržanie lehoty, ktorú správca dane poskytne kontrolovanému daňovému subjektu na vyjadrenie alebo na predloženie dôkazov a ešte pred jej riadnym uplynutím postupuje ďalej, ako keby k procesnej odpovedi kontrolovaného daňového subjektu nedošlo alebo nemalo dôjsť, napr. vydá protokol z daňovej kontroly.

63. Obdobne možno uvažovať pri úkone doručovania. Tento je svojou podstatou faktickým úkonom, spočívajúcim v doručení informácie na jej nosiči od odosielateľa k adresátovi. Nejde však o úkon, ktorého vykonávanie by nebolo „ošetrené“ procesnou úpravou, alebo ktoré by bolo prejavom bezprostrednej spontánnej aplikácie mocenskej pozície orgánu verejnej správy voči adresátovi verejnosprávnej činnosti. Ak teda v procese doručovania dôjde k nejakej formálnej chybe, napr. pri označení adresáta zásielky, alebo je adresát označený inak než ako si sám predstavoval, nemení sa takýto chybný procesný úkon na faktický zásah, ale takúto vadu je možné namietať v rámci konania o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu alebo opatreniu, ku ktorému tento úkon viedol, ak napríklad v príčinnej súvislosti s touto vadou boli účastníkovi konania pred vydaním rozhodnutia alebo opatrenia odňaté niektoré procesné práva, zmeškal lehotu na ich vykonanie a pod.

64. Tu treba mať na pamäti, že správca dane si sám nevytvára pre každý kontrolovaný daňový subjekt ad hoc nový individualizovaný koncept vedenia daňovej kontroly. Úkony, ktoré je správca dane počas daňovej kontroly oprávnený voči kontrolovanému daňovému subjektu uplatniť a realizovať, nie sú obsahovo vopred neodhadnuteľným prejavom spontánnych reakcií správcu dane, ale sú predvídané daňovým poriadkom, čiže ich realizácia má jasný vopred stanovený procesný základ, s ktorým je vzhľadom na domnienku znalosti vyhlásených všeobecne záväzných právnych predpisov uzrozumený ako správca dane tak aj kontrolovaný daňový subjekt.

65. Za iný zásah v posudzovanej veci kasačný súd nepovažoval ani stav, kedy správca dane na procesný úkon sťažovateľa (napr. podanie) nereaguje podľa sťažovateľových predstáv, napr. neprihliada na určité podanie, nevysporiada sa s jeho obsahom a pod. A za iný zásah rovnako nemožno považovať také konanie správcu dane, ktoré sám sťažovateľ označí ako súčasť procesného postupu smerujúceho k vydaniu rozhodnutia či opatrenia. Tu má kasačný súd na mysli námietku, že správca dane vo vzťahu k istému podaniu sťažovateľa neaplikoval postup podľa § 13 ods. 8 až 10 daňového poriadku.

66. Preskúmajúc podrobne obsah žaloby dospel kasačný súd k záveru, že v práve posudzovanej veci boli namietané také úkony správcu dane, ktoré sú súčasťou samotného administratívneho konania a ich zákonnosť je preskúmateľná v rámci rozhodnutia vo veci samej. Kasačný súd nezistil, že by sa pri niektorej z namietaných vád jednalo o faktický úkon, tak ako je definovaný vo vyššie citovanej judikatúre. Práve táto skutočnosť bola pre záver kasačného súdu relevantná.

67. S poukazom na uvedené dospel kasačný súd k záveru o nedôvodnosti kasačnej sťažnosti a preto ju postupom podľa § 461 SSP zamietol. Správny súd vec správne právne posúdil, keď skonštatoval, že v prípade namietaného postupu žalovaného sa nejedná o iný zásah orgánu verejnej správy. Napriek tomuto záveru správny súd žalobu meritórne prejednal a podrobne sa vysporiadal aj so žalobnými námietkami, ktoré na takto prijatý záver nemali dosah. Kasačný súd však vzhľadom na prijatý záver o tom, že sa nejedná o iný zásah orgánu verejnej správy, už ďalej neposudzoval námietky smerujúce proti záverom správneho súdu.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že účastníkom kasačného konania právo na ich náhradu nepriznal. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP), čo podľa obsahu súdneho spisu nenastalo.

69. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.