

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžk/3/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3018200272  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3018200272.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): R. B., nar. XX.XX.XXXX, M. H. XXX/XX, N., právne zastúpeného: JUDr. Ján Lacko, advokát, Bojnická cesta 28/5, Kanianka, proti žalovanému: Daňový úrad Trenčín, K dolnej stanici 22, Trenčín, vo veci ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy vo vyrubovacom konaní, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti uzneseniu Krajského súdu v Trenčíne č. k. 14Sa/28/2018-76 zo dňa 17.10.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. V dňoch 28.04.2011 až 09.12.2011 bola v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov vykonaná daňová kontrola u žalobcu ako daňového subjektu. Daňová kontrola bola ukončená dňa 09.12.2011 prerokovaním Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 675/320/82147/2011/Sve zo dňa 02.11.2011 spolu s Dodatkom č. 1 k Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 675/320/82147/2011/Sve zo dňa 02.11.2011.

2. Následne bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 675/230/105067/11/Mar zo dňa 13.12.2011, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2006 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 9.971,48 eura. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1020506/1/887424/2012/5050-r zo dňa 13.04.2012 zrušilo rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. V ďalšom konaní bol správcom dane vydaný dodatočný platobný výmer č. 9313401/5/2908095/2012/Sve zo dňa 26.10.2012, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 v sume 6.738,49 eura. Finančné riaditeľstvo

Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1100306/1/76975/2013/5050-r zo dňa 15.02.2013 zmenilo rozhodnutie správcu dane tak, že text v úvodnej vete dodatočného platobného výmeru bol nahradený textom s uvedením správneho zákona. O žalobe voči rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky rozhodol Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/70/2013-50 zo dňa 16.04.2014 tak, že žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 5Sžf/48/2014 zo dňa 29.04.2015 zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie finančnej správy zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Na podklade rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutie č. 1078276/2015 zo dňa 03.07.2015, ktorým potvrdilo rozhodnutie správcu dane č. 9313401/5/2908095/2012/Sve zo dňa 26.10.2012, ktorým sa žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6.738,49 eura. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/51/2015-53 zo dňa 26.01.2016 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia finančného riaditeľstva zo dňa 03.07.2015. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 5Sžf/22/2016 zo dňa 26.04.2018 zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín a vec vrátil odvolaciemu správne mu orgánu na ďalšie konanie.

5. Vychádzajúc z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vykonal žalovaný v rámci vyrubovacieho konania dňa 28.06.2018 ústne pojednávanie, ktorého predmetom bolo oboznámenie žalobcu ako daňového subjektu s priebehom a výsledkami dokazovania vykonaného k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2006 - december 2006 a oboznámenie s pochybnosťami správcu dane k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za rovnaké zdaňovacie obdobie.

## II.

### Konanie na krajskom súde

6. Krajský súd napadnutým uznesením podľa ustanovenia § 261 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“ alebo „Správny súdny poriadok“) žalobu ako nedôvodnú zamietol. Náhradu trov konania žalovanému nepriznal.

7. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd uviedol, že konanie o ochranu pred iným zásahom orgánu verejnej správy predstavuje posilnenie ochrany fyzických a právnických osôb pred takými zásahmi, ktoré nie sú založené na konkrétnom rozhodnutí alebo opatrení orgánu verejnej správy, ale spočívajú vo faktickej činnosti a vyžadujú súdnu pomoc vo forme nápravy pre žalobcu neúnosného stavu. Dodal, že právna úprava obsiahnutá v Správnom súdnom poriadku definuje pojem zásahu v § 3 ods.1 písm. e). Podľa správneho súdu má v zmysle uvedeného zákonného vymedzenia iný zásah orgánu verejnej správy na rozdiel od rozhodnutia alebo opatrenia 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. V zásade ide o úkony, ktoré nie sú učinené formou rozhodnutia alebo opatrenia, ale aj napriek tomu sú záväzné pre osoby, voči ktorým smerujú a tie sú povinné na ich základe niečo konať, nejakej činnosti sa zdržať alebo nejaké konanie strpieť.

8. S poukazom na legálnu definíciu tzv. iného zásahu obsiahnutú v ust. § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p. krajský súd konštatoval, že za iný zásah sa nepovažuje samotné vedenie administratívneho konania.

9. Správny súd poukázal na to, že aj keď žalobca v žalobnej žiadosti žiadal, aby bolo správcovi dane zakázané pokračovať vo vyrubovacom konaní, mal za zrejmé, že sa predovšetkým snaží zabrániť vydaniu rozhodnutia, ktorým by bolo toto konanie zavŕšené a ktorým by mu bola opätovne určená daňová povinnosť.

10. Správny súd vyjadril nesúhlas s názorom žalobcu, že správca dane nadužíva svoje procesné práva, pretože správca dane nie je účastníkom vyrubovacieho konania, ale je orgánom verejnej moci, ktorému je zákonom zverená právomoc v takomto konaní o veci konať a rozhodovať. V jeho prípade sa nedá hovoriť o jeho procesných právach, ale o zákonom zverených právomociach. Keďže procesné práva nemá, je teda vylúčené, aby ich nadužíval, tak ako tvrdí žalobca, resp. ich extenzívnym výkladom zákona rozširoval.

11. Poznamenal, že na vec žalobcu nemožno aplikovať právne závery vyslovené vo veci zásahu orgánu verejnej správy, ktoré spočívalo v realizácii daňovej kontroly a to či už riadnej alebo opakovanej.

12. Dodal, že v predmetnej právnej veci nejde o daňovú kontrolu, ale o vyrubovacie konanie, ktoré je v zmysle daňového poriadku osobitným typom daňového konania. Podľa názoru správneho súdu nielenže nie sú v tomto prípade splnené definičné znaky iného zásahu tak, ako sú stanovené v ust. § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p., ale medzi účastníkmi nie je sporné, že vyrubovacie konanie začalo v súlade so zákonom. Mal za zrejmé, že v súčasnosti sa toto konanie vykonáva v dôsledku rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý ako odvolací orgán zmenil rozhodnutie krajského súdu a zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako aj správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie. Konanie je teda vedené v tomto ohľade v súlade so zákonom. To, k akému výsledku vedie, resp. či bude zavŕšené vydaním rozhodnutia v neprospech žalobcu, nie je vecou, ktorá by sa mala riešiť postupom podľa § 252 a nasl. S.s.p.

13. V závere správny súd uviedol, že ak žalobca poukazoval na test proporcionality, ktorý používa Ústavný súd Slovenskej republiky (nález č. II.ÚS 152/08-52 zo dňa 15.12.2009), tak uvedený postup je používaný spravidla pri strete práv v súkromnoprávných veciach. Okrem toho pre vyrubovacie konanie (na rozdiel od daňovej kontroly) nie je zákonom stanovená maximálna doba trvania a zákon počítá s tým, že správne orgány môžu o veci rozhodovať aj opakovane, a to práve v dôsledku zrušenia ich rozhodnutí či už v samotnom administratívnom konaní alebo v rámci súdneho prieskumu.

14. S poukazom na uvedené dospel správny súd k jednoznačnému záveru, že žaloba nebola podaná dôvodne, a preto ju zamietol podľa § 261 S.s.p. a v konaní úspešnému žalovanému správny súd náhradu trov konania podľa § 168 S.s.p. nepriznal, keď žalovaný ju ani nežiadal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

15. Uznesenie napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., pretože napadnuté uznesenie krajského súdu považuje sťažovateľ za nezákonné (arbitrárne), z dôvodov nižšie uvedených, lebo správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (uznesenie je arbitrárne, súd sa vyhol meritórnym právnym otázkam).

16. V ďalšom sťažovateľ poukázal na doterajší priebeh konania vo veci samej a v ňom vydané rozhodnutia. Dal do pozornosti, že kasačná sťažnosť smeruje proti inému zásahu (vyrubovaciemu konaniu), teda smeruje voči uzneseniu krajského súdu.

17. Podľa sťažovateľa daňový úrad šikanóznym spôsobom vykonáva právo a hoci disponuje len skopírovaným nepreskúmateľným dokazovaním - nedá sa zastaviť a tretíkrát dorubuje rozdiel dane. Zdôraznil, že žalovaný opakovane pokračoval vo vyrubovacom konaní preto a len preto, že neustále opravuje svoje pochybenia. Takýto postup považoval za konanie v rozpore so zásadou primeranosti a proporcionality.

18. Mal za to, že krajský súd pochybil v interpretácii pojmu „iný zásah“ podľa § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p. keď uviedol, že za iný zásah sa nepovažuje samotné vedenie administratívneho konania (bod 17 uznesenia), lebo slovné spojenie „administratívne konanie“ sa v zákonnej definícii vôbec nenachádza.

Krajský súd pri svojom rozhodovaní opomenul tú skutočnosť, že podľa § 7 písm. e) S.s.p. sú zo súdneho prieskumu síce vylúčené úkony procesnej povahy, ale len za predpokladu, ak nemohli mať za následok ujmu na subjektívnych právach žalobcu.

19. Sťažovateľ zdôraznil, že výsledkom vyrubovacieho konania v súdenom prípade je vždy rozhodnutie o dorubení rozdielu dane, teda posudzované v poradí tretie vyrubovacie konanie má priamy následok na právo sťažovateľa vlastníť majetok podľa článku 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Sťažovateľ vyjadril názor, že opätovné vyrubovacie konanie, trvajúce už niekoľko rokov, možno subsumovať pod pojem „iný zásah“, a preto žiadal kasačný súd, aby ho pred takýmto konaním ochránil tak, že žalovanému (daňovému úradu) zakáže konať vo veci samej.

20. Zároveň mal sťažovateľ za to, že krajský súd pochybil v interpretácii pojmu „ďalšie konanie“ na základe rozhodnutia súdu, keď automaticky predpokladá, že daňový úrad po zrušení svojho meritórneho rozhodnutia vo veci, je oprávnený opätovne vo vyrubovacom konaní pokračovať. Uvedený právny záver súdu je zdanlivo logický, ale podľa názoru sťažovateľa by nemal byť aplikovaný v súdenom prípade, pretože daňový úrad opakovane niekoľko rokov koná v neprospech sťažovateľa, aj keď v opakovanom vyrubovacom konaní neboli zistené ďalšie nové skutočnosti, ktoré by daňový úrad oprávňovali takto postupovať. Sťažovateľ vyslovil názor, že daňový úrad po zrušení svojho v poradí druhého meritórneho rozhodnutia vo veci Najvyšším súdom Slovenskej republiky mohol zastaviť konanie voči sťažovateľovi, pretože aj takéto rozhodnutie o zastavení daňového konania možno subsumovať pod obsah pojmu „ďalšie konanie“ podľa § 62 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), v situácii, že (1) opakovane už dvakrát nepresvedčil súd o dôvodoch na dorubenie dane, (2) opakovane opravuje svoje pochybenia, čím porušuje zásadu primeranosti a proporcionality.

21. Krajský súd však podľa názoru sťažovateľa pochybil vo svojich úvahách, lebo neprihliadol na konkrétne okolnosti súdeného prípadu, t. j. že sťažovateľ sa už dvakrát úspešne ubránil hmotnou žalobou voči rozhodnutiu o dorubení dane vo veci samej a až potom siahol po procesnej žalobe, teda nejde o žiadnu náhradu hmotnej žaloby, len jej doplnenie.

22. Sťažovateľ uviedol, že považuje pokračovanie vo vyrubovacom konaní žalovaného za nezákonné, v situácii, že žalovaný už vyrubenie DPH vo veci samej dvakrát vykonal, pričom jeho rozhodnutia o vyrubení dane Najvyšší súd Slovenskej republiky už dvakrát zrušil z dôvodov pochybení na strane žalovaného.

23. Mal za to, že jediným dôvodom pokračovania vyrubovacieho konania je odstraňovanie vlastných pochybení žalovaného s tým, že podľa sťažovateľa žalovaný vychádza z chybného predpokladu, že on ako štátny orgán, má časovo a vecne neobmedzený procesný priestor ďalej konať vo vyrubovacom konaní. Zároveň žalovaný nepracuje s ústavne súladným výkladom daňového poriadku, hoci je k tomuto zaviazaný článkom 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Pokračovaním vo vyrubovacom konaní si žalovaný extenzívnym spôsobom pridáva zákonom zverené právomoci. Takémuto extenzívnemu výkladu, že vo vyrubovacom konaní sa môže pokračovať bez obmedzení aj za situácie, že ide len o odstraňovanie pochybení štátneho orgánu - bráni tiež ústavná zásada primeranosti a proporcionality zásahu štátnych orgánov. Sťažovateľ dodal, že krajský súd pochybil, keď súdený stav považuje za únosný, a to v situácii, že žalovaný (daňový úrad) vykonáva vyrubovacie konanie už po tretíkrát preto, že opravuje vlastné pochybenia, a pracuje metódou skúšky a omylu, čo je zo strany štátneho orgánu neprimeraným zásahom.

24. Ako ďalší dôvod podania kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa domáhal predvídateľného rozhodnutia podľa relevantnej judikatúry. Sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom krajského súdu a mal za to, že tento nepresvedčivo a arbitrárne odôvodnil sťažovateľovu požiadavku aplikácie princípu právneho štátu (stabilita a predvídateľnosť rozhodnutí), hoci žalobca poukazoval na právne závery vyplývajúce z relevantného judikátu, a to Krajského súdu v Trnave č. 14S/131/2006-96.

25. Mal za to, že krajský súd pochybil, keď sa nezaoberal dôvodmi sťažovateľa, ale zdôraznil nepodstatné rozdiely medzi daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním v štruktúre daňového poriadku; pritom však nevzal do úvahy skutočnosť, že obidva pojmy patria pod spoločný pojem „správa daní“ (§ 2/a zákona o správe daní) a vyrubovacie konanie je daňovým konaním, kde sa rozhoduje o právach a povinnostiach (§ 2/c zákona o správe daní) - teda opakované vyrubovacie konanie je ešte ťaživejšie ako opakovaná kontrola.

26. Podľa sťažovateľa krajský súd pochybil aj v tom, keď ustálil, že neboli v danom prípade splnené definíčné znaky iného zásahu tak, ako sú ustanovené v § 3 ods. písm. c) S.s.p. Podľa názoru sťažovateľa, iným zásahom podľa zákonnej definície je postup, ktorým sú alebo môžu byť práva daňového subjektu priamo dotknuté - v súdenom prípade je priamo dotknuté ústavné právo sťažovateľa vlastníť majetok, lebo priamym výstupom vyrubovacieho konania je rozhodnutie o dorubení rozdielu dane, teda odobratie majetku formou dane.

27. Ďalším dôvodom kasačnej sťažnosti bolo dovolávanie sa ústavnej zásady proporcionality. Sťažovateľ poznamenal, že zastáva logický a ústavne súladný názor, že podľa zásady proporcionality, štátny orgán musí proporcionálne znášať riziko svojho pochybenia na svoju ťarchu. Súčasne namietal, že krajský súd vydal nezákonné uznesenie aj z toho pohľadu, že sa náležite nevysporiadal s podstatnou právnou otázkou týkajúcou sa ústavnej zásady primeranosti. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd pochybil, keď uviedol, že pre vyrubovacie konanie nie je zákonom stanovená maximálna doba trvania a že zákon počíta s tým, že správne orgány môžu vo veci rozhodovať aj opakovane. Sťažovateľ mal za to, že absentuje zákonná opora pre pokračovanie a viacnásobné uskutočňovanie vyrubovacieho konania.

28. Záverom dal sťažovateľ do pozornosti, že daňové konanie je vedené aj zásadou primeranosti zásahu štátnych orgánov. Daňové konanie (vyrubovacie konanie) je podľa sťažovateľa intenzívnym zásahom do pokojného stavu a práv daňového subjektu, pričom v predmetnej veci žalovaný zasahuje do pokojného stavu sťažovateľa, so snahou vyrubiť mu daň (odobrať majetok) už siedmy rok. Preto konštatoval, že viackrát uskutočnené vyrubovacie konanie je v rozpore s ústavnou zásadou primeranosti zásahu štátnych orgánov. Krajský súd sa podľa názoru sťažovateľa nedostatočne vysporiadal s týmto žalobným bodom, lebo inštitút primeranosti konania štátneho daňového orgánu súd vôbec neposudzoval, a teda v uznesení súdu absentuje relevantné zdôvodnenie na podstatnú právnu otázku, prečo súd považuje konanie žalovaného (daňového úradu) za primerané, keď viackrát uskutočňuje vyrubovacie konanie a to len preto, že opravuje vlastné pochybenia.

29. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ ustálil, že uznesenie krajského súdu je nezákonné, pretože bolo vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, preto sa domáha jeho zrušenia.

30. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti v stanovenej lehote nevyjadril.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

31. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť.

32. Predmetom kasačnej sťažnosti bolo uznesenie krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal uznesenie krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj faktický

postup žalovaného pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého uznesenia krajského súdu.

Podľa § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p., na účely tohto zákona 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 osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

Podľa § 252 ods. 1 S.s.p., žalobca sa môže žalobou domáhať ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy, ak takýto zásah alebo jeho následky trvajú alebo ak hrozí jeho opakovanie.

Podľa § 252 ods. 2 S.s.p., žalobca sa môže žalobou domáhať aj určenia nezákonnosti už skončeného iného zásahu orgánu verejnej správy, ak počas jeho trvania nebolo možné podať žalobu podľa odseku 1 a rozhodnutie správneho súdu je dôležité na náhradu škody alebo inú ochranu práv žalobcu.

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému uzneseniu krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

34. Predmetom konania na krajskom súde bola žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej moci. Problematiku konania o predmetnom type žaloby upravuje Správny súdny poriadok v druhej hlave štvrtej časti ako jeden z osobitných druhov konania. V porovnaní s pôvodnou právnou úpravou konania proti nezákonnému zásahu orgánu verejnej moci, aktuálna úprava predmetného inštitútu vymedzuje explicitnú definíciu zásahu orgánu verejnej moci, a to v § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p. Vychádzajúc zo znenia predmetného ustanovenia možno definovať dva základné typy iného zásahu orgánu verejnej správy, a to faktický postup orgánu verejnej správy vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy a postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu. Spoločným pre obe zmieňované kategórie iných zásahov orgánov verejnej správy je priamy dotyk na právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzickej alebo právnickej osoby, ktorého preukázanie predstavuje procesnú podmienku spojenú s unesením aktívnej žalobnej legitímácie.

35. Zo znenia ustanovenia § 252 S.s.p. vyplýva, že Správny súdny poriadok upravuje dva typy žalôb proti inému zásahu, a to negatívnu zásahovú žalobu a určovaciu zásahovú žalobu. Diferenciačným kritériom medzi uvedenými druhmi žalôb je trvanie, resp. ukončenie deklarovaneho iného zásahu.

36. Zatiaľ čo pri negatívnej zásahovej žalobe sa žalobca domáha ochrany pred trvajúcim alebo hroziacim, opakujúcim sa iným zásahom, určovacia zásahová žaloba smeruje vždy proti už ukončenému inému zásahu, počas trvania ktorého nebolo z objektívnych príčin možné podať negatívnu žalobu. Predpokladom pre podanie určovacej zásahovej žaloby je okrem jej subsidiarity vo vzťahu k negatívnej zásahovej žalobe aj preukázanie jej reparačnej, resp. inej ochrannej funkcie, teda že rozhodnutie správneho súdu o jej vyhovení je dôležité pre náhradu škody alebo inú ochranu práv žalobcu. Súdny prieskum už skončeného iného zásahu predstavuje novum, ktoré bolo do slovenského právneho poriadku začlenené práve v súvislosti s rekonštrukciou občianskeho práva procesného.

37. Vychádzajúc z osobitostí prejednávanej veci považuje kasačný súd za nutné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

38. Daňové konanie pozostáva z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Následne, účelom vyrubovacieho konania je, na základe zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly, správne určiť daň alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje v predmetnej veci za nesporné, že žalovaný predvolal sťažovateľa na ústne pojednávanie, ktorého sa sťažovateľ zúčastnil, o čom svedčí Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101204428/2018 zo dňa 28.06.2018, za účelom oboznámenia sťažovateľa ako daňového subjektu s priebehom a výsledkami dokazovania vykonaného k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 a oboznámenia s pochybnosťami správcu dane k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 vrátane následných súvisiacich konaní.

40. Kľúčovým pre vyhodnotenie otázky, či v danom prípade došlo konaním žalovaného, spočívajúcim vo vykonávaní vyrubovacieho konania podľa § 68 daňového poriadku na podklade rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/22/2016 zo dňa 26.04.2018 k naplneniu zákonom požadovaných predpokladov pre podanie zásahovej žaloby podľa ustanovenia § 252 S.s.p., je podľa názoru kasačného súdu posúdenie, či sťažovateľom vymedzený zásah spĺňa definíciu iného zásahu orgánu verejnej správy v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p.

41. Na tomto mieste dáva kasačný súd do pozornosti, že obsahom iného zásahu orgánu verejnej správy je faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy. 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 (bezprostredného) uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy na mieste samom. Opätovne však musí ísť o oprávnenie týkajúce sa zákonom ustanovenej pôsobnosti (plnenia úloh) orgánu verejnej správy v oblasti verejnej správy. Aj pri inom zásahu orgánu verejnej správy sa vyžaduje, aby sa tento navonok prejavil, a to priamym dotykom na právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzickej a právnickej osoby. Posudzovanie existencie tohto priameho dotyku u osoby, ktorá je v konaní logicky v pozícii žalobcu, resp. sťažovateľa, bude pritom prísne individuálne v závislosti od osobitostí konkrétneho prípadu.

42. V posudzovanom prípade videl sťažovateľ zásah do svojich práv a právom chránených záujmov v pokračovaní vo vyrubovacom konaní trvajúcim už niekoľko rokov, v rámci ktorého sa žalovaný pokúša sťažovateľovi už po tretíkrát vyrubiť rozdiel dane z pridanej hodnoty, čo sťažovateľ vyhodnotil ako zásah do jeho ústavného práva vlastníť majetok, nakoľko žalovaný opakovane pokračuje vo vyrubovacom konaní len z dôvodu odstraňovania vlastných pochybení.

43. V nadväznosti na uvedené kasačný súd upriamuje pozornosť na skutočnosť, že vyrubovacie konanie po ukončení daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 u sťažovateľa ako daňového subjektu, bolo ukončené vydaním dodatočného platobného výmeru č. 675/230/105067/2011/Mar zo dňa 13.12.2011. Tento bol rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zrušený a vec sa vrátila správcovi dane na ďalšie konanie s tým, že vo vyrubovacom konaní došlo k vydaniu ďalšieho dodatočného platobného výmeru č. 9313401/5/2908095/2012/Sve zo dňa 26.10.2012. Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/22/2016 zo dňa 26.04.2018 bol zrušený dodatočný platobný výmer č. 9313401/5/2908095/2012/Sve zo dňa 26.10.2012 ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1078276/2015 zo dňa 03.07.2015, ktorým bol dodatočný platobný výmer potvrdený a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie.

44. Z uvedeného pre kasačný súd vyplýva, že správca dane prvýkrát sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 dodatočným platobným výmerom v roku 2011 s tým, že rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26.04.2018 sa vec vrátila späť správcovi dane do vyrubovacieho konania, aby sa vysporiadal s námietkami daňového subjektu a aplikoval priamo tieto skutočnosti a zistený skutkový stav na konkrétne právne normy a príčinný vzťah medzi konaním sťažovateľa a porušením právnych predpisov.

45. Skutočnosť, že vyrubovacie konanie sa začalo v roku 2011 môže sama o sebe vyvolať dojem zásahu do sťažovateľových práv a právom chránených záujmov a sťažovateľ to môže dokonca subjektívne pociťovať ako zásah do jeho práv a právom chránených záujmov, avšak vo svetle všetkých zistených skutočností, nemohol kasačný súd vysloviť, že v predmetnom prípade sa jedná o iný zásah orgánu verejnej správy.

46. V prvom rade dospel kasačný súd k záveru, že vyrubovacie konanie už zo svojej povahy administratívneho konania, ktoré sa riadi presne stanovenými pravidlami, nespĺňa definičné znaky iného zásahu orgánu verejnej správy podľa § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p.

47. V ďalšom kasačný súd ustálil, že vyrubovacie konanie sa uskutočnilo v zmysle ustanovení daňového poriadku po ukončení daňovej kontroly u sťažovateľa, pričom následné vyrubovacie konanie sa uskutočnilo na podklade rozsudku kasačného súdu, ktorého právnym názorom bol žalovaný viazaný. V rámci vyrubovacieho konania žalovaný predvolal sťažovateľa na ústne pojednávanie s cieľom oboznámiť ho s priebehom a výsledkami dokazovania ako aj s pochybeniami správcu dane k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006. Okrem účasti sťažovateľa na ústnom pojednávaní žalovaný vykonal úkony vo vyrubovacom konaní bez jeho ďalšieho zaťažovania, bez toho, aby od sťažovateľa vyžadoval doloženie ďalších dôkazov.

48. Kasačný súd na podklade uvedeného konštatuje, že úkony správcu dane neboli spôsobilé zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Vyrubovacie konanie bolo riadne uskutočnené, pričom daňový subjekt nebol žalovaným neprimerane zaťažovaný.

49. Zároveň považuje kasačný súd za dôležité vyjadriť sa k sťažnostnej námietke, v zmysle ktorej mal žalovaný vykonávaním vyrubovacieho konania zasiahnuť do sťažovateľovho ústavného práva vlastníť majetok.

50. Ústava Slovenskej republiky v článku 59 stanovuje: „Dane a poplatky sú štátne a miestne. Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“ Daňový poriadok je považovaný za základný procesný zákon, resp. kódex daňového práva, ktorý upravuje postup správcov dane a zúčastnených osôb pri správe daní. Daňové právo, či už hmotné, alebo procesné, patrí do verejného práva. Normy verejného práva, t. j. aj ustanovenia daňového poriadku majú (s výnimkami) kogentný resp. zaväzujúci charakter. Kogentné normy nepripúšťajú odklon od práv a povinností stanovených v dispozícii danej právnej normy. Zaväzujúci charakter právnej normy znamená, že v dispozícii právnej normy je obsiahnutá určitá povinnosť v podobe príkazu alebo zákazu. Od príkazov a zákazov stanovených normami daňového poriadku sa subjekty daňovo-právneho vzťahu, voči ktorým tieto normy smerujú, nemôžu odchýliť ani po vzájomnej dohode. Daňový poriadok obsahuje úpravu správy daní a úpravu práv a povinností daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní. Správa daní má sledovať hlavný cieľ, a tým je správne zistenie dane a zabezpečenie úhrady dane.

51. Daň vo všeobecnosti predstavuje finančno-právny inštitút, ktorým sa mocensky odníma časť príjmov právnických osôb a fyzických osôb na zabezpečenie úhrady štátnych a iných verejných peňažných potrieb. Z finančno-ekonomického hľadiska je daň finančnou kategóriou, prostredníctvom ktorej je vyjadrený finančný vzťah medzi subjektom daňovej povinnosti a štátom, resp. obcou. Dane sú povinné platby odvádzané štátu, prostredníctvom ktorých sa zabezpečuje finančná rovnováha štátu. Dane tiež umožňujú vytvorenie zodpovedajúcich podmienok na rozvoj podnikateľského úsilia. Vo všeobecnom ponímaní daň môžeme charakterizovať ako povinnú nenávratnú, vynútiteľnú a neúčelovú a spravidla opakujúcu sa peňažnú platbu fyzických osôb a právnických osôb, ukladanú zákonom alebo na základe zákona štátom a orgánmi miestnej samosprávy v prospech verejných rozpočtov na úhradu verejných potrieb vo vopred určenej výške a s presne určeným termínom splatnosti.

52. Vo svetle vyššie uvedeného sa kasačnému súdu javí ako absurdné tvrdenie sťažovateľa, že

uskutočnením vyrubovacieho konania sa zasahuje do práva sťažovateľa vlastníť majetok, pretože výsledkom takéhoto konania môže byť vyrubenie rozdielu dane. Daň, ktorá predstavuje obligatórnu platbu odvádzanú štátu, postihuje takmer každú ekonomicky činnú entitu a možnosť jej ukladania vyplýva priamo z Ústavy Slovenskej republiky. Preto niet dôvodov na polemiku v otázke zákonnosti ukladania daní v súvislosti s právom vlastníť majetok.

53. Kasačný súd vychádzajúc z vyššie uvedeného ustálil, že tak ako vyrubovacie konanie nepredstavovalo zásah do práv a právom chránených záujmov sťažovateľa v roku 2011, kedy bol vydaný prvý dodatočný platobný výmer, tak nie je zásahom do sťažovateľových práv a právom chránených záujmov uskutočňovanie vyrubovacieho konania v súčasnosti, a to ani v prípade, ak bude sťažovateľovi opätovne vyrubený rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

54. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne dôvody, ani iné skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé spochybníť postup žalovaného v rámci vyrubovacieho konania, rovnako neuviedol žiadne či už skutkové alebo právne tvrdenia, ktoré by čo i len čiastočne spochybňovali právne posúdenie veci správnym súdom, ktorý žalobu ako nedôvodnú zamietol.

55. Kasačný súd poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia správneho súdu, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje, a ktorý sa podrobne vysporiadal so sťažovateľom tvrdeným zásahom žalovaného do jeho práv, a to v kontexte predložených námietok sťažovateľa, ako aj v kontexte sťažovateľom uvádzanej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky s uvedením dôvodov, pre ktoré nemožno aplikovať právne závery z nich vyplývajúce. Sťažnostné dôvody sú len zopakovaním žalobných dôvodov bez toho, aby sťažovateľ akceptoval argumentáciu správneho súdu. Krajský súd jasne a výstižne odôvodnil nemožnosť subsumovať vedenie vyrubovacieho konania žalovaným pod legálnu definíciu iného zásahu orgánu verejnej správy obsiahnutú v ustanovení § 3 ods. 1 písm. e) S.s.p. Námiетка maximálnej doby trvania vyrubovacieho konania bola z pohľadu kasačného súdu správnym súdom správne vyhodnotená ako nedôvodná, pričom krajský súd pri formulovaní svojho záveru správne právne argumentoval, že vyrubovacie konanie začalo v súlade so zákonom a v súčasnosti sa vykonáva v dôsledku rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Uznesenie krajského súdu, ktorým zamietol žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy z dôvodov uvedených v napadnutom uznesení, považuje kasačný súd v celom rozsahu za správne, vyčerpávajúco zdôvodnené a vydané v súlade so zákonom.

56. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému uzneseniu krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 S.s.p. nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa, keď skutočnosti v nej uvádzané neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správneho súdu. Krajský súd správne právne posúdil predmetnú vec, keď dospel k záveru, že žalovaný v danej veci postupoval súladne so zákonom, a preto žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy zamietol.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky poznamenáva, že kasačná sťažnosť sťažovateľa proti uzneseniu krajského súdu sa podstatne neodlišovala od dôvodov podanej žaloby vo veci ochrany pred iným zásahom, s ktorej dôvodmi sa krajský súd v plnom rozsahu vysporiadal a jeho skutkové zistenia aj právne závery považuje kasačný súd za vecne správne.

58. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

59. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p.

a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

60. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal uznesenie jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok n i e j e prípustný.