

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/66/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200621
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200621.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: Mytikas, s.r.o., so sídlom Cementárska 16, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 44 090 021, právne zastúpený: JUDr. Ing. Darina Králiková, advokátka, so sídlom Nám. Š. Moysesova 17/A, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/195498/2016/STA zo dňa 22. apríla 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/73/2016-34 zo dňa 24. augusta 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/73/2016-34 zo dňa 24. augusta 2016 zrušuje a vec vracia Krajskému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I. Rozhodnutie krajského súdu

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/195498/2016/STA zo dňa 22.04.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Colného úradu Banská Bystrica č. 680005546/2015-5164 zo dňa 28.12.2015 o vydaní predbežného opatrenia, ktorým podľa ustanovenia § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku uložil žalobcovi registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu v zmysle § 19 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov povinnosť zložiť pred prvým prijatím tabakových výrobkov - cigariet zn. LAURA peňažnú sumu vo výške rovnajúcej sa spotrebnej dani pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tabakových výrobkov, ktoré plánuje skladovať v priestoroch daňového skladu za obdobie 12 mesiacov. Krajský súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania. Rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 28. októbra 2016.

2. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zaoberal otázkou, či by rozhodnutie žalovaného v

spojení s rozhodnutím správcu dane, majúce povahu predbežnej povahy, mohlo mať za následok ujmu na subjektívnych právach účastníka konania a dospel k záveru, že vzhľadom na to, že napadnutým rozhodnutím bol žalobcovi uložený postih, tento je spôsobilý privodiť ujmu na právach žalobcu, napriek tomu, že ide o rozhodnutie dočasného charakteru, ktorým v konečnom dôsledku môžu byť dotknuté základné práva a slobody účastníka konania. Preto považoval za dôvodné preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, najmä so zameraním sa na skúmanie odôvodnenosti a primeranosti použitia konkrétneho spôsobu predbežného opatrenia zo strany správcu dane voči žalobcovi, vzhľadom na možný zásah do výkonu jeho základných práv a slobôd ešte pred konečným určením daňovej povinnosti. Poukazujúc vo svojom odôvodnení na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR krajský súd uviedol, že Najvyšší súd SR ustálil, že súdny prieskum realizácie uvedeného inštitútu správy daní je prípustný, a to s prihliadnutím na jeho bezprostredný zásah do základných práv chránených Dohovorom a Ústavou SR, ako i na potrebu kontroly dodržania zákonnosti postupu pri jeho využívaní daňovými orgánmi a napokon i kontroly dodržania potrebnej proporcionality medzi fiškálnym záujmom štátu a ochranou základných práv daňových subjektov.

3. V konaní mal krajský súd za preukázané, že zistený skutkový stav, z ktorého vychádzali daňové orgány pri rozhodovaní, a ktorý sa stal podkladom pre napadnuté rozhodnutie, plne korešponduje s obsahom administratívneho spisu. Krajský súd uviedol, že spôsob zrušenia predbežného opatrenia, či už úplného alebo čiastočného, resp. podmienky straty účinnosti predmetného opatrenia vyplývajú z ustanovenia § 50 ods. 5 a 6 Daňového poriadku. V odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadal so žalobnými dôvodmi uvedenými žalobcom a v zhode so žalovaným zastával názor, že boli splnené zákonné podmienky pre uloženie povinnosti žalobcovi zložiť zábezpeku na daň. Dôvodná obava predpokladaná v ustanovení § 50 ods. 1 Daňového poriadku bola daňovými orgánmi náležite odôvodnená a napokon aj následne preukázaná. To, že žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol skutočnosti vyplývajúce zo zistení orgánov činných v trestnom konaní, nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Krajský súd mal za to, že aj pokiaľ by nedošlo k zisteniam orgánov činných v trestnom konaní, žalobou napadnuté rozhodnutie a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom a následné zistenia orgánov činných v trestnom konaní len potvrdzujú indiciu o možnom porušení zákona č. 106/2004 Z. z. zo strany žalobcu vzhľadom na vyhodnotenú rizikovosť jeho konania.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu

4. Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Žalobca poukázal na ustanovenie § 50 ods. 5, ods. 6, § 55 ods. 7, § 81 Daňového poriadku a zastával názor, že z uloženého predbežného opatrenia nie je jeho dočasnosť zrejmá, nakoľko zo znenia jeho obsahu ako aj uvádzaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že nariadené predbežné opatrenie môže trvať nepretržite, a to i po zániku prevádzkovania daňového skladu, nakoľko správny orgán už teraz bezdôvodne uvádzal, že má obavu, že žalobca v budúcnosti poruší právne predpisy, kedy by došlo k vzniku daňovej povinnosti, pričom splatná daň by v takom prípade mohla byť správnym orgánom vymáhaná so značnými ťažkosťami. Nemožno preto predpokladať, že správny orgán toto predbežné opatrenie zruší z dôvodu pomnutia dôvodu pre ktoré bolo nariadené, pričom ak nedôjde k porušeniu právnych predpisov zo strany žalobcu, toto predbežné opatrenie nemôže s ohľadom na § 50 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. stratiť účinnosť priamo zo zákona. Sťažovateľ ďalej poukázal na skutočnosť, že zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov neuvádza povinnosť daňovému subjektu vykonať vývoz predmetných výrobkov mimo územia EU do určitého času od ich prijatia. Prostredníctvom inštitútu nariadeného predbežného opatrenia, je na neho zo strany správcu dane vyvíjaný nátlak k uskutočneniu čo najrýchlejšieho vývozu tabakových výrobkov mimo EU, pričom v prípade, ak by sťažovateľ podmienky započatia vývozu v zmysle príslušných zákonných ustanovení nikdy nedokázal splniť, nariadené predbežné opatrenie by v takom prípade nemohlo v zmysle daňového poriadku stratiť účinnosť priamo zo zákona, pričom zo strany daňového subjektu by zároveň nedošlo k vyžadovanému správaniu sa správcom dane, a nariadené predbežné opatrenie by nebolo z jeho iniciatívy a dôvodov

uvedených v daňovom poriadku nikdy zrušené. Poukázal na zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, ktorý umožňuje daňovému subjektu skladovať predmetné výrobky neobmedzený čas, pričom daňovému subjektu nie je stanovená lehota na započatie vývozu predmetných výrobkov. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že predbežné opatrenie má dočasný charakter, zároveň poukazuje na skutočnosť, že takto nariadené predbežné opatrenie je v rozpore s vyššie uvedenými ustanoveniami Daňového poriadku.

6. Žalobca mal za to, že rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia, môže správca dane uložiť len formou procesného rozhodnutia, ktoré musí mať všetky predpísané náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, musia byť osvedčené v takej miere, aby použitie inštitútu predbežného opatrenia odôvodňovali, teda, ak je odôvodnená obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyvožitelná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

7. Skonštatoval, že prvostupňový správny orgán v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuvádza, ktoré skutočnosti, resp. aké konanie žalobcu relevantne zakladajú obavu správneho orgánu, že žalobca sa v budúcnosti dopustí protiprávneho konania uvedením tabakových výrobkov zn. LAURA do daňového voľného obehu (ďalej len „DVO“), kedy by mohla nastať situácia, že nesplattná a nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyvožitelná, alebo že v tejto dobe bude jej vymáhanie spojené so značnými ťažkosťami (§ 20 ods. 2 Zákona o spotrebnej dani). Žalobca zložil pred vydaním povolenia na prevádzkovanie daňového skladu zábezpeku na daň za predpokladané množstvo tabakových výrobkov, ktoré predpokladá uviesť do DVO za obdobie 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, a to cigariet zn. MYTIKAS, vo výške 100,- Eur. V podanej žalobe uviedol, že v podaní zo dňa 11.12.2015 adresovanom ako žiadosť o registráciu oznámil prvostupňovému správny orgánu, že cigarety zn. LAURA nebudú uvádzané do daňového voľného obehu, pričom po uskladnení v daňovom sklade budú následne prepustené do colného režimu vývoz a prepravené do miesta výstupu v zmysle ust. § 28 zák. č. 106/2004 Z. z., na čo bolo zo strany prvostupňového správneho orgánu dňa 22.10.2015 vydané žalobcovi v zmysle § 19 ods. 5 povolenie na prevádzkovanie daňového skladu zn. 680005231/2015-5138, v zmysle ktorého bol žalobca, ako podnik na výrobu tabakových výrobkov v zmysle § 17 zákona č. 106/2004 oprávnený vyrábať, spracúvať, skladovať a prijímať alebo odosielať tabakové výrobky, ktorými sú cigary a cigarety. V zmysle § 16 ods. 5 zákona č. 106/2004 Z. z. môžu byť v daňovom sklade tabakové výrobky len v pozastavení dane. Žalobca zastával názor, že mu nevznikla v zmysle § 20 ods. 2 zákona č. 106/2004 Z. z. povinnosť zložiť zábezpeku na daň za tabakové výrobky - cigarety zn. LAURA, práve z dôvodu, že tieto nebude uvádzať do DVO, a preto tvrdenie správneho orgánu o jeho obave z nevyvozenia prípadne v budúcnosti splatnej dane je vzhľadom k výške zloženej zábezpeky na daň je zmaťocné a irelevantné.

8. V zmysle § 9 ods. 2 a ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. možno tabakové výrobky uviesť do DVO, len ak sú označené kontrolnou známkou, pričom odberateľom kontrolných známk určených na označovanie spotrebiteľského balenia tabakových výrobkov je prevádzkovateľ daňového skladu, oprávnený príjemca alebo dovozca tabakových výrobkov, ktorý chce uvádzať tabakové výrobky do daňového voľného obehu na daňovom území. Žalobca uviedol, že nepožiadala colný úrad o vydanie kontrolných známk, pričom slovenskou kontrolnou známkou nie sú tabakové výrobky - cigarety zn. LAURA označené ani podnikom, ktorý ich vyrobil. Skladovaný tabakový výrobok zn. LAURA je navyše zabalený v celofánovom obale, pričom texty na spotrebiteľskom balení cigariet sú uvedené v anglickom jazyku, a je teda nemysliteľné, aby tabakové výrobky - cigarety zn. LAURA boli v tomto stave uvádzané do DVO, alebo aby vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti mohol mať správny orgán obavu, že tieto tabakové výrobky budú uvádzané do DVO. Žalobca počas vykonávania svojej podnikateľskej činnosti nikdy svojím konaním nedal správny orgánu žiaden podnet, ktorý by mohol u neho vyvolať dôvodnú obavu, že mieni tabakové výrobky - cigarety zn. LAURA uvádzať do DVO, a tak sa dopúšťať konania v rozpore s ustanoveniami zákona č. 106/2004 Z. z.. Z odôvodnenia rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu vyplýva, že tento svoju obavu opiera len o skutočnosti, ktoré by mohli nastať v budúcnosti. Takéto odôvodnenie rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia zo strany prvostupňového správneho orgánu považuje žalobca za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

9. V súvislosti s personálnym prepojením osoby konateľa žalobcu s inými daňovými subjektmi žalobca poukázal na ustanovenie § 19 ods. 4 písm. d), ods. 5, § 2 ods. 4 písm. l) zákona č. 106/2004 Z. z. Ak by aj bola pravda o jeho prepojení na osoby, ktoré majú nedoplatky na dani, nezakladalo by to dôvod na obavu správneho orgánu, že žalovaný sa začne dopúšťať trestného činu a uvádzať predmetný tovar do DVO. Žalobca mal za to, že uvedené tvrdenie správneho orgánu je len pokusom o odôvodnenie nezákonne vydaného napadnutého rozhodnutia. Vyjadrenie, že žalovaný vo svojich odôvodneniach len všeobecne poukázal na personálne prepojenie osoby konateľa a daňové subjekty s nedoplatkami na daniach a pokutách za porušovanie právnych predpisov, nakoľko kvôli daňovému tajomstvu to nemohol uviesť priamo, považuje za nepravdivé, účelové a zavádzajúce, nakoľko žalovaný sa v prvostupňovom rozhodnutí absolútne nezmenil o personálnom či inom prepojení osoby konateľa žalobcu na tieto či iné osoby, ani vo všeobecnej rovine, čím odňal žalobcovi právo vyjadriť sa k tomuto tvrdeniu počas dvojínštancného správneho konania. K ostatným tvrdeniam odvolacieho správneho orgánu žalobca uviedol, že tieto sa nezakladajú na pravde, sú zavádzajúce a účelovo tvrdené až odvolacím správnym orgánom, pričom tieto neboli predmetom konania na prvom stupni, žalobca teda nemal možnosť sa k nim vyjadriť, čím mu bolo odňaté právo účastníka konania vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam tvoriacim podklad rozhodnutia. Postupom prvostupňového, ako i odvolacieho správneho orgánu k porušeniu procesných práv žalobcu; takéto rozhodnutie je i s ohľadom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. k. 7Sž/56/98 nezákonné.

10. Žalobca absolútne popieral, že by z jeho strany dochádzalo k účelovému registrovaniu, najskôr ako podniku na výrobu cigár, potom zmenou registrácie na sklad tabakových výrobkov a následne ako podnik na výrobu tabakových výrobkov - cigariet. Pri povinnej registrácii postupoval v úzkej súčinnosti s colným úradom Banská Bystrica v súlade so zákonom č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, pričom splnil všetky zákonom stanovené podmienky na prevádzkovanie daňového skladu, na základe čoho colný úrad Banská Bystrica vydal žalobcovi dňa 22.10.2015 povolenie na prevádzkovanie daňového skladu - podniku na výrobu cigár.

11. V odôvodnení kasačnej sťažnosti žalobca podotkol, že nebolo jeho povinnosťou ale oprávnením vyrábať tabakové výrobky, pričom ohľadom výroby cigár uskutočnil žalobca niekoľko obchodných stretnutí smerujúcich k úspešnému započatiu predmetnej výroby, ktorú však vzhľadom pre krátkosť trvania jeho povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, t. j. 7 mesiacov nestihol začať.

12. V súvislosti s uvádzanými zisteniami Kriminálneho úradu finančnej správy poukázal predovšetkým na prezumpciu nevinu, ako i na skutočnosť, že uvedené tvrdenie žalovaného netvorilo podklad rozhodnutia ani prvostupňového ani druhostupňového správneho orgánu.

13. Sťažovateľ považoval za nesprávny záver konajúceho súdu v zmysle ktorého bolo rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia posúdené ako vydané v súlade s Daňovým poriadkom, ako i zákonom č. 106/2004 Z. z., pričom súd zároveň uviedol, že u sťažovateľa bola začatá daňová kontrola, a následne vo vyrubovacom konaní bude vyrubená spotrebná daň, na zaplatenie ktorej budú použité prostriedky z predmetného predbežného opatrenia.

III. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

14. K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť zamietol a sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania nepriznal.

15. K žalobcom uvádzanému dôvodu, že správca dane absolútne v rozhodnutí o uložení predbežného opatrenia neuviedol dôvod zakladajúci obavu o porušení predpisov zo strany žalobcu a len na základe konštatovania, že jestvuje dôvodná obava, že k porušeniu predpisov zo strany žalobcu dôjde, uložil žalobcovi predbežné opatrenie zdôraznil, že colný úrad mal obavu, že by mohlo dôjsť k nezákonnému uvedeniu cigariet zn. LAURA do daňového voľného obehu z prevádzky daňového skladu žalobcu (k čomu v konečnom dôsledku aj došlo, o čom svedčia zistenia Kriminálneho úradu finančnej správy,

opísané vo vyjadrení k žalobe). Tým by vznikla žalobcovi daňová povinnosť voči štátu, pričom výška odvolateľom zloženej zábezpeky 100 eur na daň by pokryla približne iba daň vzťahujúcu sa na tisícinu z predpokladaného množstva cigariet, ktoré žalobca deklaroval skladovať v priestoroch daňového skladu. Predbežné opatrenie by colný úrad mohol zrušiť v zmysle § 50 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., napríklad v tomto prípade vtedy, ak by žalobca predmetné cigarety zn. LAURA legálne vyviezol do tretej krajiny, t.j. mimo územia EÚ, tak ako deklaroval v žiadosti o vydanie povolenia na prevádzkovanie podniku na výrobu cigariet zo dňa 11.12.2015, tzn. predmetné cigarety by boli prepustené do colného režimu vývoz, prepravené v režime pozastavenia dane.

16. Uvedenie predmetných cigariet zn. LAURA bez označenia kontrolnou známkou do daňového voľného obchodu nie je „nemysliteľné“, ale ako uviedol žalovaný protizákonné. Kriminálnym úradom finančnej správy bolo vo vzťahu k predmetným cigaretám zistené uvedenie do daňového voľného obehu, a preto žalobcove tvrdenia vyhodnotil ako účelové s cieľom získania späť sumy 7500,- Eur, pričom vzniknutá daň za chýbajúce množstvo cigariet v daňovom sklade predstavuje sumu 290 462,90 Eur.

17. K námietke žalobcu, že p. Mgr. J. nie je spoločníkom, či personálne prepojenou osobou so žiadnou osobou okrem žalobcu, čo vyplýva aj zo skutočností, že žalobcovi bolo udelené povolenie na prevádzkovanie colného skladu žalobca uviedol, že v zmysle ust. § 19 ods. 4 písm. d) zákona č. 164/2004 Z. z. v znení účinnom od 01.01.2014 sa u prepojenej osoby skúmala iba existencia nedoplatkov na daň z tabakových výrobkov a súvisiacich sankcií a nie existencia nedoplatkov a sankcií v súvislosti s inými druhmi daní.

18. Nakoľko žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že tvrdenia odvolacieho orgánu sa nezakladajú na pravde, sú zavádzajúce a účelovo tvrdené až odvolacím správnym orgánom, pričom tieto neboli predmetom konania na prvom stupni a nemal možnosť vyjadriť sa k nim, čím mu bolo odňaté právo účastníka konania vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam tvoriacim podklad rozhodnutia, žalovaný poukázal na ustanovenie § 73 ods. 2, ods. 3, § 74 ods. 2, § 74 ods. 3, § 24 ods. 2, ods. 3, § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. (ďalej aj „Daňový poriadok“).

19. Žalovaný tiež uviedol, že pri koncipovaní odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vychádzal z predloženého spisového materiálu ako aj z predkladacej správy colného úradu. Na svojich oprávnených obavách a zvýšenej miere rizikovosti žalobcu zotrval, pričom uviedol, že sa jedná o úvahy, ktoré vychádzajú zo skutočností, ktoré sú všeobecne známe (z výpisu Obchodného registra), resp. vychádzajú zo skutočností, ktoré boli colnému úradu známe z jeho činnosti (ktoré zachytil v predkladacej správe), a preto ich nebolo potrebné dokazovať (teda žalovaný ako odvolací orgán a ani colný úrad v tomto smere nevykonávali dokazovanie), a preto žalovaný zastával názor, že námietky žalobcu ohľadne porušenia jeho procesných práv, sú v tomto smere bezpredmetné.

20. Skutočnosť, ktorú uviedol žalobca, že nebolo jeho povinnosťou ale oprávnením vyrábať tabakové výrobky, pričom ohľadom výroby cigár uskutočnil niekoľko obchodných stretnutí smerujúcich k úspešnému započatiu výroby, ktorú však vzhľadom pre krátkosť trvania povolenia na prevádzkovanie daňového skladu (7 mesiacov) nestihol započítať, žalovaný uviedol, že žalobca sám požiadal o odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v zmysle § 19 ods. 8 písm. d) zákona č. 106/2004 Z. z., a preto považuje túto námietku vo vzťahu k meritu veci za právne irelevantnú.

21. Záverom uviedol, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán vychádzali z údajov, ktoré uviedol samotný žalobca v písomnostiach, ktoré boli ním predložené, t. j. najmä v žiadosti o registráciu a vydanie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu - podniku na výrobu cigariet zo dňa 11.12.2015 ako aj zo samotnej zloženej zábezpeky odvolateľom vo výške 100 eur. Okrem toho odôvodnená obava, ktorá mala byť podľa sťažovateľa vyjadrená prostredníctvom „vymyslených a na pravde sa nezakladajúcich informácií“ sa nakoniec potvrdila, čo potvrdzujú zistenia Kriminálneho úradu finančnej správy.

IV. Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 4 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

23. Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

24. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

25. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku kasačnú sťažnosť možno odôvodniť tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

26. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

27. Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

28. Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, osoba, ktorá chce prevádzkovať daňový sklad, pred vydaním povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, je povinná zložiť zábezpeku na daň vo výške dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tabakových výrobkov, ktoré predpokladá uviesť do daňového voľného obehu za obdobie 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, pričom do výšky zábezpeky na daň sa započíta aj daň pripadajúca na množstvo tabakových výrobkov, ktoré predpokladá uviesť do daňového voľného obehu na účely oslobodené od dane.

29. Podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, v rozsahu nevyhnutne potrebnom uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, a to najmä, aby
a) zložil peňažnú sumu na účet správcu dane.

30. Podľa § 50 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku, správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené; ak pominel dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší len čiastočne.

31. Podľa § 50 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku, predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom zaplattenia dane alebo daňového nedoplatku, a to aj vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7, alebo dňom vzniku záložného práva podľa § 81; o strate účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt.

32. Podľa § 50 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku, ak správca dane predbežné opatrenie zrušil alebo predbežné opatrenie stratilo účinnosť, správca dane bezodkladne vráti daňovému subjektu zloženú peňažnú sumu podľa odseku 1 písm. a) alebo jej časť, ktorá nebola použitá na úhradu

dane alebo daňového nedoplatku, na ktorú bola zložená.

33. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok č. k. 23S/73/2016-34 z 24. augusta 2016, ktorým správny súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/195498/2016/STA z 22.04.2016, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 1 zákona č. 563/2009 Daňového poriadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Colného úradu Banská Bystrica č. 680005546/2015-5164 zo dňa 28.12.2015 o vydaní predbežného opatrenia, ktorým podľa ustanovenia § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku uložil žalobcovi registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu v zmysle § 19 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov povinnosť zložiť pred prvým prijatím tabakových výrobkov - cigariet zn. LAURA peňažnú sumu vo výške rovnajúcej sa spotrebnej dani pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tabakových výrobkov, ktoré plánuje skladovať v priestoroch daňového skladu za obdobie 12 mesiacov.

34. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho súdu vidí žalobca v tom, že správny súd sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal s jeho podstatnými námietkami nezákonnosti rozhodnutia, a to, že mu nevznikla v zmysle § 20 ods. 2 zákona č. 106/2004 Z. z. povinnosť zložiť zábezpeku na daň za tabakové výrobky - cigarety zn. LAURA z dôvodu, že tieto nebude uvádzať do DVO, a preto tvrdenie správneho orgánu o jeho obave z nevymoženia v budúcnosti, pre prípad porušenia zákona č. 106/2004 Z. z. žalobcom, splatnej dane, vzhľadom k výške zloženej zábezpeky na daň je zmätočné a irelevantné. Ďalej namietal, že rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia musí mať všetky predpísané náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, musia byť osvedčené v takej miere, aby použitie inštitútu predbežného opatrenia odôvodňovali ale prvostupňový správny orgán v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuvádza, ktoré skutočnosti, resp. aké konanie žalobcu relevantne zakladajú obavu správneho orgánu, že žalobca sa v budúcnosti dopustí protiprávneho konania uvedením tabakových výrobkov zn. LAURA do daňového voľného obehu. Takéto odôvodnenie rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia zo strany prvostupňového správneho orgánu považuje žalobca za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalovaný vo svojich odôvodneniach len všeobecne poukázal na personálne prepojenie osoby konateľa a daňové subjekty s nedoplatkami na daniach, pokutách za porušovanie právnych predpisov, nakoľko v prvostupňovom rozhodnutí sa colný úrad absolútne nezmenil o personálnom, či inom prepojení osoby konateľa žalobcu na tieto či iné osoby, ani vo všeobecnej rovine, čím odňal žalobcovi právo vyjadriť sa k tomuto tvrdeniu počas dvoj inštančného správneho konania. Tvrdenia žalovaného sú zavádzajúce a účelovo tvrdené až odvolacím správnym orgánom, pričom tieto neboli predmetom konania na prvom stupni, žalobca teda nemal možnosť vyjadriť sa k nim, čím mu bolo odňaté právo účastníka konania vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam tvoriacim podklad rozhodnutia, došlo tak postupom prvostupňového, ako i odvolacieho správneho orgánu k porušeniu procesných práv žalobcu.

35. Podľa § 139 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

36. Podľa § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

37. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

38. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie vecí, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybne.

39. Správny súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Kasačnému súdu nie je zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Odôvodnenie rozsudku, keď sa súd len stotožní s postupom a rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, bez toho, aby svoj záver podporil jasnou právnou a logickou argumentáciou, nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Najdôležitejšou časťou odôvodnenia rozsudku je právny názor konajúceho súdu, ktorý odôvodňuje výrok a umožňuje každému pochopiť, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. Keďže výroku rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie, najvyšší súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

40. Úlohou správneho súdu v konaní správneho súdnictva je posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd ako správny súd týmto spôsobom vôbec nepostupoval a na žalobné námietky nereagoval relevantnou argumentáciou. Namiesto zrozumiteľného a logického vyhodnotenia argumentácie žalobcu vo vzťahu k zisteniam a záverom žalovaného krajský súd len popisne reprodukoval skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu žalovaného a následne reprodukoval závery žalovaného správneho orgánu a prednes zástupcu žalovaného na súdnom pojednávaní, pričom vlastná argumentácia súdu vo vzťahu k žalobným námietkam v rozhodnutí chýba.

41. V odôvodnení rozsudku absentuje samotná logická úvaha krajského súdu, z ktorej by bolo zrejmé, ako správny súd vzájomne vyhodnotil tie-ktoré skutkové zistenia a príslušnú právnu úpravu a z akého dôvodu vyvodil závery, ku ktorým dospel, vysporiadajúc sa pritom s konkrétnymi vecnými námietkami žalobcu. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd aplikoval na zistený skutkový stav relevantné ustanovenia právnych predpisov. Vykladať a aplikovať zákony je v právomoci všeobecných súdov, pričom tento výklad musí byť náležite odôvodnený a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybne.

42. Záver súdu o zákonnosti preskúmaného rozhodnutia musí byť podložený vlastnou argumentáciou konajúceho súdu, vychádzajúcou zo zisteného skutkového stavu, ktorý je subsumovaný pod relevantné právne normy, pričom je nutné, aby konajúci súd reagoval na vecne relevantné žalobné námietky. Kasačný súd sa stotožňuje iba s názorom správneho súdu, že pri aplikácii zákonmi stanovenej negatívnej enumerácie rozhodnutí orgánov verejnej správy z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR) a teda ani žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného uvedené v záhlaví tohto rozsudku.

43. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo 84/2007, sp. zn. 6Sžo 98/2008, sp. zn. 1Sžo 33/2008, sp. zn. 2Sžo 5/2009 či sp. zn. 8Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či

oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej veci v skoršom rozhodnutí sp. zn. 1SŽf/10/2016 zo dňa 15.12.2017 uviedol, že „Časovo obmedzený charakter rozhodnutia (viď § 50 ods. 6 Daňového poriadku) vo vzťahu k svojmu zabezpečovaciemu účelu splnenia povinností daňového subjektu, o ktorých má byť následne v ďalšom daňovom konaní rozhodnuté, nemôže mať podľa Najvyššieho súdu za následok nezachovávanie proporcionality medzi ochranou jeho základných práv a slobôd, garantovanou dodržiavaním zásady zákonnosti pri postupe orgánov finančnej správy. Tiež je nepochybné, že Daňový poriadok správcovi dane poskytuje široké oprávnenie na zasahovanie do majetkovej sféry žalobcu ako daňového subjektu. Práve z uvedeného dôvodu pri aplikácii každého procesného inštitútu je potrebné o to viac venovať pozornosť na jeho primerané použitie vo vzťahu k právam daňového subjektu v zmysle zásady proporcionality. Nevyhnutný je vhodný výmer inštitútu upraveného na uvedený účel v Daňovom poriadku a pri jeho aplikácii je nutné potrebné dbať aj na jeho primerané použitie, čo do rozsahu zásahu do nerušeného výkonu základných práv a slobôd jednotlivca“.

45. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť a zdôrazniť, že použitie inštitútu predbežného opatrenia presahuje ciele daňovej kontroly, t. j. zistenie alebo preverenie základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a preto je potrebné pri jeho využití zohľadniť a dostatočne uviesť odôvodnenú obavu, že dodatočne určené dane nebudú zaplatené včas a riadne, prípadne, že vymáhanie na nich vzniknutého nedoplatku bude spojené s neprimeranými ťažkosťami alebo budú daňové nedoplatky nevyhnutné.

46. Minimálne skúmanie odôvodnenosti a primeranosti použitia konkrétneho spôsobu predbežného opatrenia autoritatívnym spôsobom zo strany správcu dane voči daňovému subjektu, a to vzhľadom na možný zásah do výkonu jeho základných práv a slobôd ešte pred konečným určením daňovej povinnosti, vyžaduje prípustnosť prieskumu na úrovni súdnej jurisdikcie bez ohľadu na časovo presne nevymedzenú dočasnosť predbežného opatrenia. V opačnom prípade by sa mohlo stať, napr. berúc do úvahy prejednávaný prípad, že právo žalobcu nakladať s vlastnými finančnými prostriedkami, by účinkami rozhodnutia o predbežnom opatrení požívalo menšiu ochranu ako napr. toto právo pri výkone daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu vedeného v banke.

47. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu v danej veci nevyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

48. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojím postupom krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, nakoľko sa nevysporiadal so všetkými námietkami žalobcu .

49. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Kasačnému súdu nie je zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, že predbežné opatrenie spočívajúce v peňažnej povinnosti bolo v súlade so zákonom a z čoho vyplývala obava colného úradu, že by mohlo dôjsť k nezákonnému uvedeniu cigariet zn. LAURA do daňového voľného obehu z prevádzky daňového skladu žalobcu a prečo poukázal na zistenia Kriminálneho úradu finančnej správy, na ktorý sa žalovaný písomne obrátil prípisom zo dňa 30.06.2016 pre potreby súdneho konania a colný úrad v rozhodnutí nevychádzal z ich poznatkov. Žalovaný uviedol, že pri koncipovaní odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vychádzal z predloženého spisového materiálu ako aj z predkladacej správy colného úradu, resp. zo skutočností, ktoré boli colnému úradu známe z jeho činnosti a doplnil dokazovanie o zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 11.02.2016, 16.02.2016 a pod., čo mu ust. § 74 ods. 3 Daňového poriadku umožňuje ale je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania. Tieto skutočnosti nevyplývajú z predloženého spisového materiálu žalovaného

(vrátane spisu colného úradu). V spise sa nachádza i Analytická správa Colného úradu, oddelenia prevencie a analýzy rizika, datovaná dňom 18.12.2016, teda vypracovaná pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, pričom colný úrad z jej obsahu a zistení nevychádzal, pokiaľ v rozhodnutí uviedol, že má obavu, že by mohlo dôjsť nezákonnému uvedeniu cigariet LAURA do daňového voľného obehu. Námiетка sťažovateľa, že tvrdenia žalovaného neboli predmetom konania na prvom stupni pri vydávaní napadnutého predbežného opatrenia je dôvodná.

50. Odôvodnenie rozsudku, keď sa súd v podstate len stotožní s postupom a rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, bez toho, aby sa v dostatočnej miere vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu, nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Najdôležitejšou časťou odôvodnenia rozsudku je právny názor konajúceho správneho súdu, ktorý odôvodňuje výrok a umožňuje každému pochopiť, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol.

51. Úlohou súdu v preskúmvacom konaní je posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd týmto spôsobom vôbec nepostupoval a na žalobné námietky nereagoval relevantnou argumentáciou. Namiesto zrozumiteľného opisu predmetu konania, vymedzenia sporných otázok a následného logického a právneho zhodnotenia argumentácie účastníkov sa krajský súd obmedzil na vyslovenie súhlasu so závermi žalovaného správneho orgánu a na konštatovanie, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia skutkovými okolnosťami odôvodňujúcimi vydanie predbežného opatrenia zaoberal a svoj postup zdôvodnil. Krajský súd však tento svoj záver nepodporil žiadnymi konkrétnymi argumenty, a to najmä s ohľadom na námietky žalobcu obsiahnuté v podanej žalobe.

52. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku, a preto rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 24.08.2016 zrušil a vec mu vrátil podľa ustanovenia § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúmvaní rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy v spojení s rozhodnutím prvoinštančného orgánu verejnej správy vo vyššie naznačenom smere. V novom rozhodnutí vo veci samej rozhodne správny súd aj o náhrade trov konania v konaní o kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku)..

53. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.