

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/14/2015  
Identifikačné číslo spisu: 2014200225  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.11.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:2014200225.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: INGWE ANWARUNYA s.r.o., so sídlom Priemyselňa 786, 071 01 Michalovce, (predtým CARAT Distillery, spol. s r.o., so sídlom Senecká cesta 23, 931 01 Šamorín), IČO: 36 272 612, právne zastúpený JUDr. Petrom Rokašom, advokátom, so sídlom Plynárenská 1, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/607554/2013/CI z 22. januára 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/45/2014-37 z 13. novembra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/45/2014-37 z 13. novembra 2014 z r u š u j e a v e c m u v r á c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. 1100902/607554/2013/CI z 22. januára 2014 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len „O.s.p.“) a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70 eur za súdny poplatok a 340,89 eur titulom trov právneho zastúpenia do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí posudzoval v intenciách ustanovenia § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) v spojení s § 16 ods. 1, 3, 7, 8, 11, 12, 17 zákona č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 530/2011 Z.z.“), ktorú právnu úpravu citoval, postupom podľa ustanovení piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil

rozhodnutie Colného úradu Trnava č. 1095838/1/498034/2013 zo 16. októbra 2013, ktorým Colný úrad Trnava uložil žalobcovi s poukazom na § 50 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z., aby v prípade, že by súčet spotrebnej dane z liehu (ďalej len „daň“), ktorá vznikla uvedením alkoholického nápoja, ktorým je lieh (ďalej len „lieh“) do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období október 2013 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu, uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november roku 2013 (ďalej len „súčet nezaplatenej dane“) bol vyšší ako rozdiel sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. a sumy zábezpeky na daň pripadajúcej na lieh prepravovaný v pozastavení dane, sa zdržal uvedenia liehu do daňového voľného obehu za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na účet správcu dane tak, aby súčet nezaplatenej dane bol vždy nižší alebo rovný, ako súčet sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. (zníženej o sumu zábezpeky na daň pripadajúcu na lieh prepravovaný v pozastavení dane) a zloženej peňažnej sumy, nakoľko je odôvodnená obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyvoiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

Krajský súd sa v prvom rade považoval za potrebné vysporiadať s opakovane vznášanou námietkou, že napadnuté rozhodnutie má dočasny charakter nepodlieha súdnemu prieskumu. Vzhľadom na žalobcom citovanú judikatúru, ako aj ustálenú prax súdov považoval za rozhodujúcu skutočnosť, že sa jedná o rozhodnutie, dôsledkom ktorého je zásah do základných práv a slobôd žalobcu, a ako také nesmie byť vylúčené zo súdneho prieskumu (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR). Poukázal tiež na právny názor vyslovený v obdobnej veci v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf/70/2012 z 23. apríla 2013, v zmysle ktorého 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 predmetnej veci správca dane dospel k záveru o podozrení, že žalobca ako prevádzkovateľ daňového skladu v zmysle § 14 zákona č. 530/2011 Z.z. sa dopustil porušenia právnych predpisov v zmysle § 47 ods. 1 písm. e) zákona č. 105/2004 Z.z. v súvislosti so spochybneným vyvezením 7.580.000 kontrolných známkov z územia Slovenskej republiky a ich odovzdaním zahraničnému výrobcovi liehu, ako aj s ich nevrátením na územie Slovenskej republiky. Za dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia súd považoval skutočnosť, že bolo vydané na základe informácií a dôkazov, zabezpečených Kriminálnym úradom finančnej správy od Colnej správy Ruskej federácie, s ktorými sa jednak žalobca nemal možnosť oboznámiť a jednak žalovaný nedostatočne vyhodnotil v odôvodnení rozhodnutia rozpor medzi obsahom dôkazov predložených žalobcom (osvedčujúcich riadny vývoz známkov a ich zničenie) a informácií, ktoré mali k dispozícii z vlastných zdrojov správne orgány. Prvostupňový súd uviedol, že je pravdou, že pre vydanie predbežného opatrenia v zmysle § 50 zákona č. 563/2009 Z.z. postačuje „odôvodnená obava“, avšak je potrebné trvať na tom, aby sa správny orgán v odôvodnení rozhodnutia dostatočne vysporiadal so splnením podmienok na vydanie predbežného opatrenia aj z tohto hľadiska, pričom je potrebné vyhodnotiť aj širšie okolnosti prípadu, vrátane žalobcom namietanej daňovej spoľahlivosti v súvislosti s upustením od povinnosti mať zloženú zábezpeku na daň. Tento postup je nevyhnutný pre zabezpečenie zákonom garantovaných práv daňovníka, ako účastníka správneho konania, vrátane práva na súdnu ochranu. Poukázal tiež na skutočnosť, že zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho prieskumu súd musí prihliadať na procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe. Vzhľadom na záver, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, súd napadnuté rozhodnutie zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. a vec vrátil správne orgánu na ďalšie konanie.

Ďalej krajský súd uviedol, že nepovažuje za dôvodné opakované poukazy na vzťah daňovej zábezpeky ako špeciálneho inštitútu (majúceho prednosť) a predbežného opatrenia ako všeobecného inštitútu, ktorý podľa názoru žalobcu v prípade upustenia od povinnosti zložiť daňovú zábezpeku vylučuje možnosť

uložiť predbežné opatrenie v zmysle § 50 zákona č. 563/2009 Z.z. Ide o dva inštitúty využiteľné v daňovom konaní, síce s rovnakým účelom (zabezpečenie riadneho platenia daní), avšak s odlišnými právnymi dôvodmi a zákonnými podmienkami ich aplikácie.

Krajský súd rozhodnutie o náhrade trov konania odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré mu vznikli zaplatením súdneho poplatku a právnym zastúpením.

## II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalovaný. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne.

V dôvodoch odvolania žalovaný namietal, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým záverom (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.).

Žalovaný vytykal krajskému súdu, že v rozsudku dochádza ku skutkovým a právnym záverom, ktoré iba stručne konštatuje, avšak neuvádza dôvody ako k nim dospel.

Žalovaný nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa, týkajúcou sa nevyklúčenia rozhodnutia zo súdneho prieskumu podľa piatej časti druhej hlavy O.s.p. Žalovaný mal za to, že pre účely pristúpenia súdu k súdnemu preskúmaniu rozhodnutia správneho orgánu § 247 O.s.p. a nasl. musí byť výslovne zrejmé, že žalobca bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím a postupom správneho orgánu (§ 247 ods. 1 O.s.p.) a nie iba strohé konštatovanie, že rozhodnutie je považované za zasahujúce do základných práv a slobôd žalobcu. Žalovaný bol názoru, že okrem formálnych znakov rozhodnutia predloženého na súdne preskúmanie skúma súd aj to, či sa toto rozhodnutie svojím obsahom nedotýka niektorého zo základných práv alebo slobôd účastníka konania. Tento materiálny záver súdu by však nemal zostať iba v medzi konštatovania, v opačnom prípade vo vedenom súdnom konaní a rozhodovaní súdu absentuje prvok legitimacy- existencia/preukázanie zákonných dôvodov na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Uvedené dotknutie práv pritom mal v súdnom konaní preukázať žalovaný a súd pre účely neuplatnenia postupu podľa § 248 písm. a) O.s.p. (t.j. že nezastavil konanie) mal minimálne v konečnom meradle zdeklarovať (a zdôvodniť prečo), či k dotknutiu základných práv a slobôd žalobcu došlo, alebo nie. Súd konkrétne neuviedol, aké základné práva a slobody žalobcu by mali byť rozhodnutím žalovaného dotknuté (a akým spôsobom). Žalovaný nespochybnil odbornou - právnou hodnotu judikátov, na ktoré súd poukázal, avšak iba „holé“ citovanie súdnych rozhodnutí súdom ešte v ničom nepreukázalo materiálnu stránku veci, že rozhodnutie žalovaného skutočne zasiahlo (a ako) do práv a slobôd žalobcu. V danej súvislosti dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/42/2008 z 19. augusta 2008.

Žalovaný nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu. Mal za to, že rozhodujúcim v daňovom konaní je meritórne rozhodnutie colného úradu, dôvody tohto rozhodnutia a prislúchajúce podklady. Vo svojom rozhodnutí predovšetkým v jednej rovine posudzoval dôvody a podklady colného úradu v zmysle vydaného, odvolaním napadnutého rozhodnutia colného úradu teda na právnom a skutkovom podklade postúpenom colným úradom. V druhej rovine odvolacieho konania žalovaný vo svojom rozhodnutí obsiahnejšie zaujal právne a skutkové názory, ale nie mimo medzi uvedených colným úradom, ale na základe toho, že bol v zmysle koncentračnej zásady povinný sa vysporiadať (reagovať) na každú námietku žalobcu uvedenú v jeho obsirnom odvolaní. Ak teda žalobca rozvádzal skutočnosť, ktoré majú dokazovať, že vyviezol kontrolné známky na územie Ruska, tieto skutočnosti nesúviseli s dôvodmi, pre ktoré malo dôjsť k uloženiu pokuty žalobcovi, avšak napriek tomu bol žalovaný povinný na uvedené tvrdenia žalobcu (nad rámec) vo svojom rozhodnutí reagovať. Inak povedané, ak žalobca v odvolaní uvedie námietky, ktoré priamo nesúvisia s meritom veci, je logické, že i vysporiadanie sa s nimi v odvolacom konaní nebude priamo súvisieť s vecnou

stránkou rozhodnutia.

Pokiaľ prvostupňový súd poukázal na nedostatočné vyhodnotenie v odôvodnení rozhodnutia rozporu medzi obsahom dôkazov predložených žalobcom a informácií, ktoré mali k dispozícii z vlastných zdrojov správne orgány, žalovaný uviedol, že účelom vydania predbežného opatrenia nebolo preukázanie (ne)vyvezenia kontrolných známkok, ale skutočnosť možného uloženia pokuty žalobcovi z dôvodu nakladania s kontrolnými známkami v rozpore so zákonom č. 105/2004 Z.z. Inštitút predbežného opatrenia je inštitútom predbežným a teda jeho vydaniu nepredchádza vykonávanie dokazovania a následne hodnotenie dôkazov až v takom rozsahu, ako je to napr. v prípade vyrubenia dane alebo uloženia pokuty, kde skutkový stav je nutné preukázať v konečnej objektívnej rovine. Ďalej žalovaný poukazoval na zákon č. 563/2009 Z.z., ktorý v § 50 ako podmienku vydania predbežného opatrenia stanovuje odôvodnenú obavu, teda skutkový stav zistený v miere, ktorá opodstatnene vzbudzuje u správcu dane dôvodné obavy. Colný úrad mal túto svoju obavu odôvodnenú informáciami, ktoré vyplývali z informácií a dokladov predložených Kriminálnym úradom finančnej správy, ktoré tento zabezpečil od Colnej správy Ruskej federácie, či odmietavým postojom žalobcu predložiť kontrolné známky colnému úradu, čo vo svojom rozhodnutí aj bližšie zdôvodnil. Okrem toho Colný úrad od momentu, kedy týmito informáciami disponoval, začal vykonávať úkony smerujúce k ich verifikácii a rovnako aj k verifikácii žalobcom predložených dôkazov. Nesúhlasil s tvrdením súdu, že sa nedostatočne, resp. nijako nevysporiadal s obsahom dôkazov predložených žalobcom. Žalovaný sa podrobne vo svojom rozhodnutí v zmysle zásady koncentrácie konania zaoberal každou vznesenou námietkou žalobcu v odvolacom konaní. Naopak súd vo svojom rozsudku ničím nekonkretizuje, s ktorými námietkami sa žalovaný mal nedostatočne (resp. nijako) vysporiadať.

Žalovaný namietal tvrdenie súdu, že bolo potrebné skúmať dôvodnosť vydania rozhodnutia colného úradu vrátane žalobcom namietanej daňovej spoľahlivosti v súvislosti s upustením od povinnosti mať zloženú zábezpeku. Dôvodnosť (účelnosť) rozhodnutia colného úradu (predbežného opatrenia) práve v konkrétnom prípade správny orgán posudzuje v rámci správnej úvahy. Žalovaný bol preto toho názoru, že súd očividne pri vyslovení svojho názoru ako dôvodu zrušenia rozhodnutia žalovaného postupoval v rozpore s ustanovením § 245 ods. 2 O.s.p. Ak sa aj prvostupňový súd zaoberal odôvodnenosťou vydania predbežného opatrenia, vzhľadom na rizikový faktor ohrozujúci úhradu dane (možnosť uloženia sankčnej pokuty vo výške 20.325.168,00 eur) považoval žalovaný za bezpredmetné, či bol žalobca v predchádzajúcom období považovaný za daňovo spoľahlivého, keďže predpoklad uloženia sankčnej pokuty predstavuje novú skutočnosť, ktorá nastala neskôr a prípadné uloženie pokuty v značnej výške 20.325.168,00 eur samo o sebe nutne predstavuje riziko finančnej insolventnosti daňového subjektu bez ohľadu na to, či bol v minulosti považovaný za daňovo spoľahlivého. Prvostupňový súd si paradoxne v rozsudku odporuje, keď na jednej strane zaväzuje žalovaného posudzovať dôvodnosť uloženia predbežného opatrenia v súvislosti s upustením od povinnosti mať zloženú zábezpeku na daň, kým vo 4. odseku 7. strany rozsudku konštatuje, že zábezpeka a predbežné opatrenie sú dva inštitúty využiteľné v daňovom konaní, síce s rovnakým účelom (zabezpečenie riadneho platenia daní), avšak s odlišnými právnymi dôvodmi a zákonnými podmienkami ich aplikácie. Žalovaný o to viac považoval za nesprávne tvrdenie súdu poukazujúce na skutočnosť, že žalobca mal upustené od povinnosti zložiť zábezpeku, keďže ku dňu vydania rozhodnutia colného úradu zo 16. októbra 2013 mal žalovaný opätovne zloženú zábezpeku. Žalobca bol na základe ustanovenia § 76 ods. 2 písm. a) zákona č. 530/2011 Z.z. účinného od 1. januára 2012 povinný podať správcovi dane do stanovenej lehoty opätovnú žiadosť o úplné upustenie od zábezpeky. V uvedenej lehote žalobca predmetnú žiadosť nepodal, preto zo zákona podľa ustanovenia § 76 ods. 9 mu opätovne vznikla povinnosť zložiť zábezpeku.

Žalovaný opätovne na podporu svojich tvrdení poukázal aj na skutočnosť, že žalobca okrem súdnej žaloby napadol viaceré rozhodnutia žalovaného v právne a skutkovo totožnej veci (za iné kalendárne mesiace) podaním podnetu na Generálnu prokuratúru Slovenskej republiky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Generálna prokuratúra pritom svojím oznámením č. VI/1 Gd 349/12-10 z 28. novembra 2012 adresovaným žalobcovi rovnako skonštatovala, že rozhodnutia žalovaného sú predbežnej povahy a majú obmedzenú platnosť, preto nebol zistený dôvod na vykonanie opatrení.

III.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/45/2014-37 z 13. novembra 2014 potvrdil. Nesúhlasil s odvolacími dôvodmi žalovaného a zotrval na svojich tvrdeniach a právnom názore vyslovenom v žalobe. Mal za to, že žalovaný v odvolaní neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by mali viesť k zmene napadnutého rozsudku krajského súdu. Uplatnil si tiež náhradu trov odvolacieho konania v sume 170,87 eur, ktorú špecifikoval.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým ako súd prvého stupňa žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. 1100902/607554/2013/CI z 22. januára 2014 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný citovaným rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Colného úradu Trnava zn. 1095838/1/498034/2013 zo 16. októbra 2013, ktorým žalobcovi registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu podľa § 50 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. uložil povinnosť, aby v prípade, že by súčet spotrebnej dane z liehu, ktorá vznikla uvedením liehu do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období október 2013 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu, uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bol vyšší ako rozdiel sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. a sumy zábezpeky na daň pripadajúcej na lieh prepravovaný v pozastavení dane, sa zdržal uvedenia liehu do daňového voľného obehu za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na účet správcu dane tak, aby súčet nezaplatennej dane bol vždy nižší alebo rovný, ako súčet sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. (zníženej o sumu zábezpeky na daň pripadajúcu na lieh prepravovaný v pozastavení dane) a zloženej peňažnej sumy, nakoľko je odôvodnená obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyvožitelná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o predbežnom opatrení podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., ktorým bola žalobcovi uložená povinnosť zdržať sa uvedenia liehu do daňového voľného obehu za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na uvedený účet správcu dane, za predpokladu podmienok uložených v tomto predbežnom opatrení.

Odvolací súd v medziach odvolania žalovaného preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, ako aj s námietkami žalovaného uvedenými v jeho vyjadrení k žalobe a z taktu vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil

vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie) preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej právomoci povinné postupovať v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s jej právne záväznými predpismi.

Odvolačný súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu právnej úpravy ustanovujúcej splnenie zákonných podmienok pre uloženie povinnosti daňovému subjektu na základe predbežného opatrenia v zmysle zákonnej úpravy ustanovenej v § 50 zákona č. 563/2009 Z.z., a preto odvolací súd zameral svoju pozornosť na uvedené sporné skutočnosti.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, čiastočne obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

Podľa § 50 ods. 1, 3, 5, 6, 7 zák. č. 563/2009 Z.z. 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 nesplatná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevykonateľná 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, b) nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí.

Proti rozhodnutiu o uložení predbežného opatrenia možno podať odvolanie, ktoré nemá odkladný účinok. Správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené; ak pominul dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší len čiastočne.

Predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom zaplatenia 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.

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.

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 50 zákona č. 563/2009 Z.z. upravuje jednak hmotnoprávne podmienky pre uloženie predbežného opatrenia, jeho účinnosť, ako aj postup správcu dane pri jeho ukladaní. Podnet na uloženie predbežného opatrenia môže vychádzať len od správcu dane. Predbežné opatrenie možno uložiť v ktoromkoľvek štádiu daňovej kontroly alebo miestneho zisťovania, alebo v procese určovania dane podľa pomôcok, spravidla však vtedy, keď správca dane zistí porušenie povinností daňovým subjektom a predpokladá sa, že správca dane rozhodnutím vyrubí daň alebo rozdiel dane. Predbežné opatrenie môže správca dane uložiť len formou procesného rozhodnutia, ktoré musí mať všetky predpísané náležitosti (§ 63 daňového poriadku). Na jeho vydanie je príslušný správca dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu alebo miestne zisťovanie. Vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie. Stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené v takej miere, aby odôvodňovali použitie predbežného opatrenia, teda ak je odôvodnená obava, že nesplátná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Výrok rozhodnutia musí byť formulovaný tak, aby predbežné opatrenie bolo vykonateľné. Inštitútom predbežného opatrenia správca dane obmedzuje dispozičné právo daňového subjektu s jeho majetkom, a to najmä aby - zložil peňažnú sumu na účet správcu dane; - nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí. Proti rozhodnutiu je prípustné odvolanie, ktoré nemá odkladný účinok. Rozhodnutie je vykonateľné, ak proti nemu nemožno podať odvolanie, alebo ak odvolanie nemá odkladný účinok, z ktorých dôvodov rozhodnutie o predbežnom opatrení je dňom doručenia vykonateľné. Voči rozhodnutiu o predbežnom opatrení možno podať odvolanie a po ukončení odvolacieho konania a doručení rozhodnutia odvolacieho orgánu je rozhodnutie právoplatné. Predbežné opatrenie nesmie byť trvalej povahy a nesmie znemožňovať obnovenie pôvodného stavu v budúcnosti. Účinnosť predbežného opatrenia je časovo obmedzená. Predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom úplného zaplatenia dane alebo daňového nedoplatku alebo dňom jeho úplného uhradenia vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7. O strate účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt. Táto skutočnosť môže nastať aj vtedy, ak napr. daňový subjekt uplatní riadne alebo mimoriadne opravné prostriedky a na základe nich správca dane alebo odvolací orgán rozhodnutie o vyrubení dane alebo rozdielu dane zruší alebo zmení. Následkom je zrušenie rozhodnutia o predbežnom opatrení, a to celkom alebo sčasti. Ak správca dane predbežné opatrenie zrušil alebo predbežné opatrenie stratilo účinnosť, správca dane bezodkladne vráti daňovému subjektu zloženú peňažnú sumu na účte správcu dane alebo jej časť, ktorá nebola použitá na úhradu dane alebo daňového nedoplatku, na ktorú bola zložená.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu odvolací súd mal preukázané, že Colný úrad Trnava vo výroku rozhodnutia č. 1095838/1/498034 zo 16. októbra 2013 uložil žalobcovi, registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu, postupom podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., aby v prípade, že by súčet spotrebnej dane z liehu, ktorá vznikla uvedením liehu do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období október 2013 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bol vyšší ako rozdiel sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. a sumy zábezpeky na daň pripadajúcej na lieh prepravovaný v pozastavení dane, sa zdržal uvedenia liehu do daňového voľného obehu za zdaňovacie obdobie november roku 2013 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na uvedený účet správcu

dane tak, aby súčet nezaplatených dane bol vždy nižší alebo rovný ako súčet sumy zloženej zábezpeky na daň podľa § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. (zníženej o sumu zábezpeky na daň pripadajúcu na lieh prepravovaný v pozastavení dane) a zloženej peňažnej sumy, nakoľko je dôvodná obava, že nesplatená alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyvozniteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Rozhodnutie Colného úradu Trnava sa stalo vykonateľné dňom jeho doručenia žalobcovi, pretože napriek prípustnosti odvolania proti tomuto rozhodnutiu, podanie odvolania nemalo odkladný účinok. Zo znenia výroku tohto rozhodnutia vyplýva, že účinnosť predbežného opatrenia bola časovo obmedzená. Predbežné opatrenie stratilo účinnosť vykonaním kompenzácie zloženej zábezpeky predbežným opatrením s daňou za sledované zdaňovacie obdobie. Na túto skutočnosť upozornil aj žalovaný v dôvodoch odvolania proti rozsudku súdu prvého stupňa, keď poukázal na to, že uplynutím dátumu 30. novembra 2013 zanikla účinnosť uloženého predbežného opatrenia, tvrdiac, že v zmysle princípov občianskeho súdneho konania stráca zmysel podanie žaloby voči rozhodnutiu správneho orgánu o predbežnom opatrení so zaniknutou účinnosťou a teda akýkoľvek význam jeho preskúmania súdom podľa § 247 a nasl. O.s.p.

Krajský súd postupoval správne, keď vo vzťahu k vznesenej námietke žalovaného, či napadnuté rozhodnutie podlieha alebo nepodlieha súdnemu prieskumu, posudzoval charakter preskúmaného rozhodnutia. Odvolací súd sa však nemohol stotožniť so skutkovými a ani právnymi závermi súdu prvého stupňa vo vzťahu k predmetnej nastolenej právnej otázke, s prihliadnutím aj na to, že súd prvého stupňa svoje skutkové a právne závery v odôvodnení napadnutého rozsudku náležite nezdôvodnil.

Zákonodarcu v právnej úprave predbežného opatrenia ustanovenej v právnej norme § 50 zákona č. 563/2009 Z.z. predpokladá dočasný charakter úpravy pomerov daňového subjektu. Účinnosť predbežného opatrenia je časovo obmedzená. Predbežné opatrenie stráca účinnosť - dňom úplného zaplatenia dane alebo daňového nedoplatku alebo - dňom jeho úplného uhradenia vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7. O strate účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt. Ak predbežné opatrenie stratilo účinnosť, správca dane bezodkladne vráti daňovému subjektu zloženú peňažnú sumu na účte správcu dane alebo jej časť, ktorá nebola použitá na úhradu dane alebo daňového nedoplatku, na ktorú bola zložená.

Vychádzajúc zo skutkových zistení a z právnej úpravy ustanovujúcej predbežné opatrenie (§ 50 zákona č. 563/2009 Z.z.) krajský súd v danom prípade nedostatočne skúmal skutkové okolnosti, čo má za následok predčasnosť ustálenia jeho záveru o nutnosti súdneho prieskumu žalobou napadnutého rozhodnutia. Predmet súdneho prieskumu postupom podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je určený predmetom, o ktorom rozhodol orgán verejnej správy rozhodnutím napadnutým žalobou, ako aj rozsahom dôvodov uvedených v žalobe. Povinnosťou súdu je skúmať splnenie podmienok súdneho prieskumu vychádzajúc z konkrétnych skutkových a právnych okolností každého individuálneho prípadu. Aj keď súdy v rámci súdneho prieskumu neposudzujú účelnosť a vhodnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy, sú vždy povinné posudzovať účinnosť preskúmaného rozhodnutia a tým jeho pôsobenie na práva a povinnosti, ako aj právom chránené záujmy fyzickej alebo právnickej osoby, ktorá v postavení žalobcu v žalobe namieta, že tieto boli rozhodnutím a postupom orgánu verejnej správy porušené. Z tohto pohľadu bolo povinnosťou súdu prvého stupňa v danej veci skúmať, či predmetné rozhodnutie Colného úradu Trnava a následne rozhodnutie žalovaného uplynutím časovej pôsobnosti, započítaním dane za sledované zdaňovacie obdobie, nestratilo svoju účinnosť a až na základe zistených skutkových okolností posúdiť, či predmetné predbežné opatrenie bolo spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd žalobcu.

Odvolací súd v danom prípade súčasne dospel k záveru, že súd prvého stupňa nesprávne právne posudzoval charakter nariadeného predbežného opatrenia ako opatrenie sankčného charakteru. Vychádzajúc z právnej úpravy ustanovenej zákonodarcom v právnej norme § 50 zákona č. 563/2009 Z.z. predbežné opatrenie nie je možné posudzovať ako opatrenie sankčné, pretože predbežné opatrenie vzhľadom k jeho účelu a k cieľu ním sledovaného, svojim charakterom je opatrením, ktoré vždy určitým dočasným spôsobom upravuje pomery daňového subjektu vo vzťahu k jeho daňovej povinnosti. V žiadnom prípade predbežné opatrenie nie je možné posudzovať ako ukládanie sankcie daňovému

subjektu. Napokon vychádzajúc zo znenia obsahu výroku rozhodnutia Colného úradu v Trnave, nevyplýva, že by rozhodnutím Colného úradu Trnava v spojení s rozhodnutím žalovaného bolo žalobcovi preskúmaným rozhodnutím ukladané sankčné opatrenie.

Odvolačný súd nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa vo vzťahu k inštitútom zábezpeky a predbežného opatrenia. Súd prvého stupňa použil nesprávny výklad oboch inštitútov, pričom vychádzal z nesprávne posúdeného skutkového stavu, keďže jeho tvrdenie - že z obsahu spisového materiálu vyplýva, že colný úrad úplne upustil od povinnosti žalobcu zložiť zábezpeku na daň, pretože bol 24 mesiacov daňovo spoľahlivý a ak teda colný úrad mal pochybnosti o tom, resp. dôvodné podozrenie, že si žalobca ako daňový subjekt svoje záväzky voči colnému úradu nespĺní, mal zo zákona možnosť požadovať opätovné zloženie zábezpeky, ktorým možno eliminovať budúce daňové úniky, či už z titulu dane, úrokov z omeškania alebo pokuty, avšak tento inštitút nemožno nahrádzať predbežným opatrením - je v rozpore so skutkovým stavom vyplývajúcim z administratívneho spisu, ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorá skutočnosť má za následok nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa, pre jeho nezrozumiteľnosť.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. f), h), ods. 2 O.s.p. a s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V ďalšom konaní bude povinnosťou súdu prvého stupňa postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu a po zadovážení si podkladov, týkajúcich sa skutkových okolností naznačených vyššie, v danej veci opätovne rozhodnúť. Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí vo veci opäť rozhodne o náhrade trov konania, vrátane trov odvolacieho konania (§ 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods. 3 O.s.p.).

Odvolačný súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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 uzneseniu n i e j e príпустný opravný prostriedok.