

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **INGWE ANWARUNYA, s.r.o.**, so sídlom Priemyselná 786, Michalovce (predtým **CARAT Distillery, spol. s r.o.**, so sídlom Senecká cesta 23,931 01 Šamorín), IČO: 36 272 612, *právne zastúpený: Prospan a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/8153/2013/CI zo dňa 25. januára 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/34/2013-92 zo dňa 27. februára 2014, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/34/2013-92 zo dňa 27. februára 2014 **zrušuje** a vec mu **vracia** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. 1100902/8153/2013/CI zo dňa 25. januára 2013 zrušil podľa § 250j ods.2, písm. e/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi

náhradu trov konania vo výške 70 eur za súdny poplatok a 431,60 eur na účet jeho právneho zástupcu 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-daňového poriadku, a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších prepisov (ďalej len zákon č. 563/2009 Z.z alebo daňový poriadok) v spojení s § 16 zákona č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov účinného od 01.09.2012 (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. 9005838/1/1265388 /2012 zo dňa 13. 11. 2012, ktorým bolo žalobcovi registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu postupom podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2008 Z.z. (zrejme č. 563/2009 Z.z.), aby v prípade, že by súčet spotrebnej dane z liehu (ďalej len daň), ktorá vznikla uvedením alkoholického napoja, ktorý je lieh (ďalej len lieh) do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období november 2011 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného objemu obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie december roku 2012 (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 ich prepravovaný v pozastavení dane sa zdržal uvedenia liehu do daňového voľného obehu za zdaňovacie obdobie december roku 2012 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na uvedený účet správcu dane s použitím uvedeného variabilného symbolu 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 dôvodná obava, že nesplatená alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyhnutiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

Colný úrad Trnava v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia zo dňa 13. 11. 2012 konštatoval, že podľa predložených vývozných vyhlásení vyviezol žalobca na územie tretieho štátu 7.580.000 kontrolných známok, ktoré mali byť odovzdané obchodnému partnerovi OOO ITAR v Ruskej federácií. Na územie Slovenskej republiky bolo dovezené a následne

prepustené do colného režimu voľný obeh 96.240 spotrebiteľských balení liehu označených predmetnými známkami. Podľa informácií daňového úradu vyvezené kontrolné známky neboli dodané tvrdenému odberateľovi, čím vzniklo podozrenie z nezákonného nakladania s kontrolnými známkami v danom objeme (nenalepené vyvezené kontrolné známky neboli predložené), vzhľadom na do úvahy prichádzajúcu pokutu za správny delikt v zmysle § 47 ods. písm.e/ zákona č. 105/2004 Z.z. vo výške 20.325.168 eur, v súvislosti s ktorou je obava že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyožiteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, z dôvodu ktorých s odkazom na platnú právnu úpravu zákona č. 563/2009 Z.z. bolo vydané predbežné opatrenie.

Žalovaný žalobou napadnuté rozhodnutie odôvodnil tým, že napadnuté predbežné opatrenie bolo vydané v súlade so zákonom, jeho účelom je zabezpečenie zaplattenia do úvahy prichádzajúcej dane z liehu, v prípade ak by žalobcovi bola uložená pomerne vysoká potenciálne hroziaca pokuta v súvislosti so spornými kontrolnými známkami. Obsah predloženého oficiálneho stanoviska vydaného Federálnou službou pre reguláciu trhu s liehovinami Ruskej federácie je v rozpore s informáciami získanými danej veci Kriminálnym úradom finančnej správy od Colnej správy Ruskej federácie. S poukazom na fungovanie žalobcu ako podnikateľa v režime slovenských daňových noriem žalovaný nepovažoval za dôvodné ani výhrady o obmedzovaní podnikania, resp. vzniku značnej škody z titulu postupu/rozhodovania správcu dane.

Krajský súd poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. a ustanovenú v § 16 ods. 1, 3, 7, 8, U, 12, 17 zákona č. 530/2011 Z.z., uviedol, že zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúca predchádzajúceму vydaniu napadnutého rozhodnutia, keď súd v rámci súdneho prieskumu musí prihliadať na procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu krajský súd konštatoval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe informácií a dôkazov zabezpečených Kriminálnym úradom finančnej správy od Colnej správy Ruskej federácie, s ktorým sa jednak žalobca nemal možnosť oboznámiť a jednak žalovaný nedostatočne, resp. nijako nevyhodnotil v odôvodnení rozhodnutia rozpor medzi obsahom dôkazov predložených žalobcom (osvedčujúcich riadny vývoz známk a ich zničenie) a informácií, ktoré mali k dispozícii z vlastných zdrojov správne orgány. Krajský súd súhlasil s názorom žalovaného, že pre vydanie predbežného opatrenia v zmysle § 50 zákona

č. 563/2009 Z.z. postačuje odôvodnená obava. Konštatoval, že je však potrebné trvať na tom, aby správny orgán sa v odôvodnení rozhodnutia dostatočne vysporiadal so splnením podmienok na vydanie predbežného opatrenia aj z tohto hľadiskám, pričom je potrebné vyhodnotiť aj širšie okolnosti prípadu, vrátane žalobcom namietanej daňovej spoľahlivosti v súvislosti s upustením od povinnosti mať zloženú zábezpeku na daň, majúc za to, že tento postup je nevyhnutný pre zabezpečenie zákonom garantovaných práv daňovníka ako účastníka správneho konania vrátane práva na súdnu ochranu.

Krajský súd vo vzťahu k vznesenej námietke žalovaného, že napadnuté rozhodnutie majúce dočasný charakter nepodlieha súdnemu prieskumu, konštatoval, že v danom prípade sa jedná o rozhodnutie dôsledkom, ktorého je zásah do základných práv a slobôd žalobcu, a ako také nesmie byť vylúčené zo súdneho prieskumu (článok 46 ods. 2 Ústavy SR). Dal do pozornosti právny názor vyslovený Najvyšším súdom SR v uznesení sp. zn. 4 Sžf 70/2012 zo dňa 23.04.2013.

Záverom 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., poukazom na to, že ide o dva inštitúty využiteľné v daňovom konaní síce za rovnakým účelom (zabezpečenie riadneho plnenia daní) avšak s odlišnými právnymi dôvodmi a zákonnými podmienkami ich aplikácie.

Krajský súd rozhodovanie o náhrade trov konania odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na 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 zamieta.

V dôvodoch odvolania 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/).

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

Nesúhlasil s argumentáciou súdu 1. stupňa, že pokiaľ považoval rozhodnutie žalovaného za zasahujúce do základných práv a slobôd žalobcu a teda podliehajúce súdnemu prieskumu podľa piatej časti druhej hlavy O.s.p., neuvádza, aké základné práva a slobody žalobcu mali byť rozhodnutím žalovaného dotknuté a akým spôsobom. Vyslovil názor, že pre účely prístúpenia súdu k súdnemu prieskumu rozhodnutia správneho orgánu podľa § 247 a nasl. O.s.p., musí byť výslovne zrejmé, že žalobca bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím a postupom správneho orgánu. Dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5sžf 42/2008 zo dňa 19. 08. 2008. Nesúhlasil, že by v danom prípade bolo obmedzené právo žalobcu na podnikanie.

Žalovaný taktiež považoval za nesprávne tvrdenie súdu prvého stupňa, že žalobca sa nemal možnosť oboznámiť s príslušnými dôkazmi, na základe, ktorých bolo rozhodnutie žalovaného vydané.

Nesúhlasil s ani argumentáciou súdu prvého stupňa, že žalovaný nedostatočne resp. nijak nevyhodnotil v odôvodnení rozhodnutia rozpor medzi obsahom dôkazov predložených žalobcov a informáciami, ktoré mali správne orgány dispozície z vlastných zdrojov. Zdôrazniac účel vydania predbežného opatrenia, poukázal na dôvody uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na str. 7. Vytýkal súdu prvého stupňa, že v napadnutom rozsudku ničím nekonkretizuje v Čom, u ktorých námietok sa žalovaný mal nedostatočne, resp. nijako vysporiadať.

Žalovaný ďalej namietal tvrdenie súdu prvého stupňa, že bolo potrebné skúmať dôvodnosť vydania rozhodnutia colného úradu vrátane žalobcom namietanej daňovej spoľahlivosti v súvislosti s upustením od povinnosti mať zloženú zábezpeku. Vyslovil názor, že súd prvého stupňa očividne pri vyslovení svojho názoru ako dôvodu zrušenia rozhodnutia žalovaného postupoval v rozpore s § 245 ods. 2 O.s.p.. Tvrdil že, ak prvostupňový súd sa zaoberal odôvodnenosťou vydania predbežného opatrenia vzhľadom na rizikový faktor ohrozujúci úhradu dane, je bezpredmetné, či bol žalobca v predchádzajúcom období

považovaný za daňovo spoľahlivého, keďže predpoklad uloženia sankčnej pokuty predstavuje novú skutočnosť, ktorá nastala neskôr a v prípade uloženia pokuty v značnej výške 20.325.1686 samo o sebe nutne predstavuje riziko finančnej insolventnosti daňového subjektu bez ohľadu na to, či bol v minulosti považovaný za daňovo spoľahlivého. Žalovaný považoval za nesprávne tvrdenie súdu prvého stupňa poukazujúce na skutočnosť, že žalobca mal upustené od povinnosti zložiť zábezpeku, keďže ku dňu vydania rozhodnutia colného úradu zo dňa 13. 11. 2012 mal žalovaný opätovne zloženú zábezpeku. Uviedol, že žalobca bol povinný podľa § 76 ods. 2 písm. a/ zákona č. 530/2011 Z.z. účinného od 1. 1. 2012 podať správcovi dane do stanovenej lehoty opätovnú žiadosť o úplné upustenie od zábezpeky, v uvedenej lehote žalobca predmetnú žiadosť nepodal, a preto zo zákona podľa § 76 ods. 9 mu opätovne vznikla povinnosť zložiť zábezpeku. Poukázal na to, že po podaní daňového priznania za príslušný kalendárny mesiac, peňažná suma zložená žalobcom na základe predbežného opatrenia, bola na základe jeho žiadosti použitá na úhradu priznanej dane, ilustrujúc tým dôvodnosť jeho námietky, ktorou namietal tvrdenie súdu prvého stupňa, že rozhodnutie colného úradu/žalovaného treba považovať za zásah do základných práv a slobôd žalobcu.

Záverom žalovaný dal do pozornosti oznámenie Generálnej prokuratúry SR č. VI/1 Gd 349/12 - 10 zo dňa 28. 11. 2012, v ktorom konštatovala, že rozhodnutia žalovaného sú predbežnej povahy a majú obmedzenú platnosť, a preto nebol zistený dôvod na vykonanie opatrení.

III.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril tak, že navrhoval, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.⁵

V dôvodoch vyjadrenia poukázal na to, že naďalej trvá na svojich tvrdeniach a právnom názore vyslovenom v žalobe, ako aj že žalovaný v odvolaní neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by mohli viesť k zmene napadnutého rozsudku krajského súdu. Uplatnil si náhradu trov odvolacieho konania v sume 170, 44 eur.

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 z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <<http://www.nsud.sk>> (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. 1100902/8153/2013/CI zo dňa 25. januára 2013 zrušil podľa § 250j ods.2, písm. e/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 1100902/8153/2013/CI zo dňa 25. januára 2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Colného úradu Trnava č. 9005838/1/1265388 /2012 zo dňa 13. 11. 2012 podľa § 74 ods.4 zákona č. 563/2009 Z.z..

Colný úrad Trnava rozhodnutím c. 9005838/1/1265388 /2012 zo dňa 13. 11. 2012 žalobcovi registrovanému ako prevádzkovateľ daňového skladu podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. uložil povinnosť, aby v prípade, že by súčet spotrebnej dane z liehu (ďalej len daň), ktorá vznikla uvedením alkoholického napoja, ktorý je lieh (ďalej len lieh) do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období november 2011 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie december roku 2012 (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 december roku 2012 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na uvedený účet správcu dane s použitím uvedeného variabilného symbolu 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. (zniženej o sumu zábezpeky na daň pripadajúcu na lieh prepravovaný

v pozastavení dane) a zloženej peňažnej sumy, nakoľko je dôvodná obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

Predmetom preskúmacieho konania v danej veci je 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 december roku 2012 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 konania 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 námietkami žalovaného uvedenými v jeho vyjadrení k žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

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 medzi a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

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

Podľa čí. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.⁷

Podľa čí. 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 moci povinné postupovať v zmysle čí.2 ods.2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čí. 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.

Podľa § 50 ods. 1, 3, 5, 6, 7 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 nevykonalá alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, v rozsahu nevyhnutne potrebnom uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečo 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 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.

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 a v takej miere, aby odôvodňovali použitie predbežného opatrenia, teda ak je odôvodnená obava, že nesplattná 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 zaplattenia dane alebo daňového nedoplatku alebo dňom ieho úplného uhradenia vykonaním kompenzácie podľa § 55 od s .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. 9005838/1/1265388

/2012 zo dňa 13. 11. 2012 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 (ďalej len daň), ktorá vznikla uvedením alkoholického napoja, ktorý je lieh (ďalej len lieh) do daňového voľného obehu daňovým subjektom v zdaňovacom období november 2011 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie december roku 2012 (ďalej len súčet nezaplatennej 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 december roku 2012 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy na uvedený účet správcu dane s použitím uvedeného variabilného symbolu 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 dôvodná obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevymožiteľná, 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 po podaní daňového priznania za príslušný kalendárny mesiac, peňažná suma zložená žalobcom na základe predbežného opatrenia, bola na základe jeho žiadosti použitá na úhradu priznanej dane.

Krajský súd postupoval správne, keď vo vzťahu k vznesenej námietke žalovaného, že napadnuté rozhodnutie má dočasný charakter, a preto nepodlieha súdnemu prieskumu, posudzoval charakter preskúmaného rozhodnutia, či vzhľadom na jeho predbežnú povahu by mohlo zasiahnuť do základných práv a slobôd žalobcu, z ktorého dôvodu by nemohlo byť vylúčené zo súdneho prieskumu (článok 46 ods. 2 Ústavy SR), dajúc do pozornosti právny názor vyslovený Najvyšším súdom SR v uznesení sp. zn. 4 Sžf 70/2012 zo dňa 23. 04. 2013. Súd prvého stupňa však svoje skutkové a právne závery náležite neodôvodnil.

Zákonodarca v právnej úprave predbežného opatrenia 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 si nežadovazil dostatok skutkových okolností, majúce 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 takto zistených skutkových okolností posúdiť, či predmetné predbežné opatrenie bolo spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd žalobcu.

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

Povinnosťou súdu prvého stupňa bude v ďalšom konaní postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu a po zadovážení si 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 o náhrade trov odvolacieho konania (§ 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods.3 O.s.p.).

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 01. mája 2011).

P o u ě n i e : Proti tomuto uzneseniu **nie** je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 27. mája 2015

JUDr. Zdenka Reisenauerová , v. r,

predsedníčka senátu Za

správnosť vyhotovenia: Mgr. Karín Fedorová *b*