

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: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Tmava*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/1297416/2012/CI zo dňa 27. decembra 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/9/2013-59 zo dňa 18. marca 2014, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/9/2013-59 zo dňa 18. marca 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. 1100902/1297416/2012/CI zo dňa 27. decembra 2012 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 571,59€ 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 ods. 1, 2, 3, 7, 8 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.) a v spojení s § 24 ods. 9 zákona č. 105/2004 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. 9005838/1/1215822/2012 zo dňa 16. 10. 2012, ktorým Colný úrad Trnava uložil žalobcovi poukazom na § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. povinnosť zdržať sa uvedenia alkoholického nápoja, ktorým je lieh, do daňového obehu za zdaňovacie obdobie november 2012 bez predchádzajúceho zloženia peňažnej sumy, pretože je odôvodnená obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie spojené so značnými ťažkosťami. Svoje rozhodnutie colný úrad odôvodnil tým, že v rámci preverovania zistil, že vyvezené kontrolné známky (tieto žalobca vyviezol zahraničnému výrobcovi liehu za účelom ich nalepenia na fľaše) neboli odovzdané zahraničnému výrobcovi liehu spoločnosti ITAR, a keďže vzniklo podozrenie z nezákonného nakladania s kontrolnými znakmi a vzhľadom k výške pokuty, colný úrad má odôvodnenú obavu, 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.

Krajský súd konštatoval, že pokiaľ ide o žalovaným namietanú nemožnosť preskúmania rozhodnutia predbežnej povahy súdom, vzhľadom na sankčný charakter napadnutého rozhodnutia nemožno vylúčiť, že postih uložený týmto rozhodnutím nie je spôsobilý privodiť ujmu na právach žalobcu a to aj v prípade, ak ide o rozhodnutie dočasného charakteru a za tohto stavu nemožno nevziať do úvahy, či základné práva a slobody nemôžu byť takýmto rozhodnutím dotknuté, hoci je dočasne a nie trvalé. Uviedol, že 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, majúc za to, že takéto rozhodnutie je možné preskúmať súdom.

Krajský súd poukazom na to, že v predmetnej veci je nepochybné, že správca dane dospel k záveru o podozrení z porušenia daňových predpisov, uviedol, že však nemožno niektoré zistenia v súvislosti s údajným nezákonným nakladaním s kolkovými známkami pre účely daňového konania v rámci dokazovania použiť, pretože podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia, a preto odpoveď Federálnej colnej správy Ruskej federácie zo dňa 18. 03. 2013 č. 07 - 154/01134 ako aj odpoveď Federálneho colného úradu Ruska č. 07 - 154/02953 zo dňa 21. 06. 2013 nemohla byť súčasťou skutkového stavu, ktorý zistil prvostupňový, resp. druhostupňový orgán. Krajský súd mal taktiež preukázané že k identifikácii a konkretizácii dôvodov vzniku podozrenia z nezákonného nakladania s kontrolnými známkami došlo až v rámci odvolacieho správneho konania, majú za to, že skutočnosti zistené žalovaným nemohli byť predmetom konania na prvom stupni a týmto zisteniam sa žalobca nemohol vyjadriť, čím postupom žalovaného došlo k porušeniu procesných práv žalobcu.

Krajský súd ďalej konštatoval, že pokiaľ ide o uloženie predbežného opatrenia podľa § 50 ods. 1 daňového poriadku, ktorým colný úrad žiadal o zloženie zábezpeky vo výške spotrebnej dane pripadajúcej na mesačné množstvo vyskladneného liehu za obdobie november 2012, vecne nijako nerieši situáciu kontrolných známk v zahraničí, pretože jediným efektívnym nástrojom na zabezpečenie plnenia povinnosti daňového subjektu a riadnej správy daní je odňatie registračného odberného čísla daňovému subjektu. Podľa názoru krajského súdu skutkové zistenia týkajúce sa dovozu a následného nakladania s kontrolnými známkami v Ruskej federácii nijako vecne nesúvisia s potrebou mesačného zabezpečovania spotrebnej dane na spotrebiteľské balenia liehu vyskladňované v tuzemsku na daňovom území SR. Krajský súd ďalej uviedol, že s 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 nesplní, 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.

Krajský súd dospel k záveru že v konaní správneho orgánu boli v danom prípade zistené také vady, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, keď inštitút

predbežného opatrenia nemôže nahrádzať inštitút zábezpeky a zo strany správneho orgánu došlo k porušeniu procesných práv žalobcu v konaní pred odvolacím správnym orgánom, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm.e/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Krajský súd rozhodovanie 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 zamieta.

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/).

Žalovaný vytýkal krajskému súdu, že v rozsudku dochádza ku skutkovým a právnym záverom, ktoré iba stručne konštatuje, avšak neuvádza dôvody ako k nim dospel, pritom na druhej strane neprihliada na skutočnosti, ktoré žalovaný k tvrdeniam žalobcu v konaní uvádzal, majúc za to, že uvedené závery, o ktoré súd opiera svoje rozhodnutie, sú navyše bezpredmetné k meritu veci, keďže nekorešponujú k rozhodujúcim sporným otázkam strán v spore.

Žalovaný nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa, týkajúcou sa nevyhlásenia rozhodnutia zo súdneho prieskumu podľa piatej časti druhej hlavy O.s.p.. Nesúhlasil tiež s tvrdením súdu prvého stupňa, keď predbežné opatrenie podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. označil za inštitút so sankčným charakterom. Zastával názor, že zo samotnej povahy daného inštitútu, spôsobu jeho zadefinovania v zákone, zaradenia v systematike zákona, účelu, ak ako aj dopadu v konkrétnom daňovom prípade, nemôže ísť o inštitút so sankčným charakterom, ale o preventívny zabezpečovací inštitút, keďže správca

dane predbežným opatrením nesankcionuje žalobcu, avšak iba preventívne chráni fiškálne záujmy Slovenskej republiky. Mal zato, že pre účely prístúpenia súdu k súdnemu prieskumu rozhodnutia správneho orgánu podľa § 247 a nasl. O.s.p. v spojení s článkom 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, musí byť výslovne zrejmé, že žalobca bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím a postupom správneho orgánu, pričom namietané dotknutie práv mal v súdnom konaní preukázať žalobca a súd pre účely neuplatnenia postupu podľa § 248 písm. a/ O.s.p. mal minimálne v konečnom meradle deklarovať, či k dotknutiu základných práv a slobôd žalobcu došlo alebo nie, avšak súd prvého stupňa neuvádza, aké základné práva a slobody žalobcu mali byť rozhodnutím žalovaného dotknuté a v čom spočíva uvedené dotknutie. V danej súvislosti dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/42/2008 zo dňa 19. 08. 2008.

Žalovaný nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu. Uviedol, že predložením príslušných odpovedí Ruskej správy zo dňa 18. 03. 2013 a 21. 06. 2013 žalovaný nechcel právne brániť svoje rozhodnutie v súdnom konaní, ale iba na dokreslenie z pozície *de lege ferenda* reagoval na tvrdenia žalobcu, ktorými sa vo veci stavia do pozície dobromyseľného poškodeného subjektu, majúc za to, že ak súd v odôvodnení rozsudku svoje rozhodujúce závery spája s týmito listinami, bolo dôvodné zo strany súdu v rozsudku uviesť spôsob, akým sa súd s príslušnými dokumentmi oboznámil.

Ďalej žalovaný namietal, že nie je mu ani zrejmé prečo k identifikácii a konkretizácii dôvodov vzniku podozrenia z nezákonného nakladania s kontrolnými známkami malo dôjsť až v rámci odvolacieho správneho konania, keďže žalovaný rozhodoval v odvolacom konaní na právnom a skutkovom podklade postúpenom colným úradom. Poukázal na to, že vo svojom rozhodnutí obširnejšie zaujíma právne a skutkové názory, ale nie mimo medzí uvedených colným úradom, reagujúc tým na každú námietku žalobcu, uvedenú v jeho obširnom odvolaní, doplniac, že ak žalobca rozvádzal skutočnosť, ktoré mali dokazovať, že vyviezol kontrolné známky na územie Ruska, hoci nesúviseli s dôvodmi, pre ktoré malo dôjsť k uloženiu predbežného opatrenia, napriek tomu bol žalovaný povinný na uvedené tvrdenia žalobcu vo svojom rozhodnutí reagovať, teda pokiaľ žalobca v odvolaní uviedol námietky, ktoré priamo nesúviseli s meritom veci, je logické, že i vyporiadanie sa s nimi v odvolacom konaní nebude priamo súvisieť s vecnou stránkou rozhodnutia.

Žalovaný považoval za mylné tvrdenia krajského súdu, pokiaľ tvrdil, že rozhodnutím o predbežnom opatrení chcel správca dane vecne riešiť situáciu kontrolných známk v zahraničí, keďže vydaním rozhodnutia colný úrad/žalovaný nesledovali vecné riešenie kontrolných známk v zahraničí, ale skutočnosť existujúceho rizika neuhradenia dane žalobcom z dôvodu konania vo veci uloženia pokuty vo výške 20.380.982,40 eur, keďže prípadným jej uložením by bola u žalobcu obava z vymožitelnosti dane.

Žalovaný zdôraznil svoj nesúhlas so záverom súdu prvého stupňa, že by „pri správe daní z pozície vecného výsledku bolo efektívnejšie odňatie registračného odberného čísla daňovému subjektu“. Konštatoval, že súd neposudzuje uplatnenie právnych inštitútov správcom dane z pozície ich efektívnosti, ale z pozície ich zákonnosti. Súd tak očividne pri vyslovení svojho názoru ako dôvodu zrušenia rozhodnutia žalovaného postupoval v zrejmom rozpore s ustanovením § 245 ods. 2 O.s.p.. Poukazom na konkrétne okolnosti daného prípadu a relevantnú právnu úpravu k tomu sa vzťahujúcu žalovaný uviedol, že v konkrétnom prípade žalobcu však nenastala ani jedna z podmienok umožňujúca odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu podľa § 15 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z..

Žalovaný taktiež nesúhlasil s argumentáciou súdu prvého stupňa vo vzťahu k inštitútom zábezpeky a predbežného opatrenia. Zdôraznil, že vo svojom rozhodnutí, ako aj v písomnom vyjadrení výslovne rozvádza, že nejde o nahrádzanie zábezpeky predbežným opatrením, ako aj že ide o dva samostatne úplne odlišné právne inštitúty s rôznym účelom, vznikajúce a zanikajúce na základe osobitných, odlišných situácií a dokonca v praxi aj v konkrétnom prípade existujúce popri sebe. Dal do pozornosti rozdielne právne závery krajského súdu k predmetnej právnej problematike poukazom na iné rozhodnutie súdu vo veci sp. zn. 14S /34/2012. Žalovaný záverom v súvislosti s tvrdením súdu, že mal uprednostniť inštitút zábezpeky pred inštitútom predbežného opatrenia, zdôraznil, že v konkrétnom prípade boli aplikované obidva inštitúty, keďže odvolateľovi od septembra 2012 opätovne vznikla povinnosť zložiť zábezpeku v zmysle § 16 zákona č. 530/2011 Z. z., pretože odvolateľ bol na základe § 76 ods. 2 písm. a/ zákona č. 530/2011 účinného od 01. 01. 2012 povinný podať správcovi dane do stanovenej lehoty opätovnú žiadosť o úplné upustenie od zábezpeky, avšak v uvedenej lehote žalobca predmetu žiadosť nepodal.

Žalovaný namietal aj správnosť výroku súdu prvého stupňa v časti náhrady trov konania. Nesúhlasil s priznaním náhrady trov žalobcovi za jeho účasť na pojednávaní dňa 18. 03. 2014. Poukázal na to, že súd v skutkovo a právne úplne totožnej veci vedie viaceré ďalšie konania, iba s odlišným kalendárnym mesiacom, ktorého sa účinnosť predbežného opatrenia colného úradu dotýka. Uviedol, že v doterajších vedených konaniach pod sp. zn. 20S/35/2012 a sp. zn. 14S/81/2012 účastníci konania na pojednávaniach v úplnom rozsahu predniesli svoje skutkové a právne vyjadrenia. Mal zato, že nariadenie a vedenie ústneho pojednávania v ďalších označených konaniach by tak z časového ako aj ekonomického hľadiska bolo neúčelné a nehospodárne. Poukázal na to, že v právnych veciach vedených súdom prvého stupňa zaslal žiadosť zo dňa 24. 02. 2014, aby v zmysle § 250f O.s.p. rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania. Vyslovil názor, že v danom prípade vo vzťahu k právu na náhradu trov konania by prichádzala do úvahy aplikácia § 150 ods. 1 prvá veta O.s.p., v zmysle, ktorej úpravy, ak sú dôvody hodné osobitného zreteľa nemusí súd výnimočne náhradu trov konania celkom alebo sčasti priznať, v ktorej súvislosti uviedol, že ak sa súd prvého stupňa podrobne v rozsudku zaoberá vyčíslením a zdôvodnením priznania náhrady trov konania žalobcovi, bolo by zároveň namieste v rozsudku vysvetliť, prečo relevantne podanej a zdôvodnenej žiadosti žalovaného o nepriznanie náhrady trov konania žalobcovi za účasť zastupovania na pojednávaní nevyhovelo.

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

V dôvodoch vyjadrenia žalobca nesúhlasil s odvolacími dôvodmi žalovaného. Zotrval na svojich tvrdeniach a právnom názore vyslovenom v žalobe. Vyslovil názor, že žalovaný v odvolaní neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by mali 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. 1100902/1297416/2012/CI zo dňa 27. 12. 2012 zrušil podľa § 250j ods. 2, písm. e/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100902/1297416/2012/CI zo dňa 27. 12. 2012 (žalobou napadnutým) podľa § 74 ods.4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil rozhodnutie Colného úradu Trnava č. 9005838/1/1215822/2012 zo dňa 16. 10. 2012.

Colný úrad Trnava rozhodnutím č. 9005838/1/1215822/2012 zo dňa 16. 10. 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 október 2011 a ktorá nebola zaplatená a dane pripadajúcej na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november 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 november 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 nespltná alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

Predmetom preskúmvacieho 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 november 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.

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 preskúmaní 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 hľadisk 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 realizujúcu svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci 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 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 nevyhnutel'ná 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.

Protí 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 nevykonalná, 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 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. 9005838/1/1215822/2012 zo dňa 16. 10. 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 október 2011 a ktorá nebola zaplattená a dane pripadajúcej

na celkové množstvo liehu uvedené do daňového voľného obehu daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november 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 november 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 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 vykonateľným 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. 11. 2012 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.

Zákonodarca 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 zaplattenia 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 nežadovúval 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 zistených skutkových okolností posúdiť, či predmetné predbežné opatrenie bolo spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd žalobcu.

Odvolaací 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.

Pokiaľ súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že „pri správe daní z pozície vecného výsledku bolo by efektívnejšie odňatie registračného odberného čísla daňovému subjektu“, svojim postupom neprimeraným spôsobom zasiahol do správnej úvahy žalovaného v rozpore s právnou úpravou ustanovenou v § 245 ods. 2 O.s.p..

Odvolačí súd nesúhlasí ani s argumentáciou súdu prvého stupňa vo vzťahu k inštitútom zábezpeky a predbežného opatrenia. Súd prvého stupňa použil nesprávny výklad oboch inštitútov, pričom vychádza z nesprávne posúdeného skutkového stavu, keďže jeho tvrdenie, že s 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 nesplní, 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 Bratislave 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.

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 1.mája 2011).

P o u č e 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. Karin Fedorová