

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/65/2018
Identifikačné číslo spisu: 6014201225
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6014201225.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: ELOSA, s.r.o., IČO: 35 921 455, so sídlom Ružová dolina 33, Bratislava, zast.: STEINIGER | law firm, s.r.o., so sídlom Jasovská 17, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/300329/2014 zo dňa 30. júna 2014, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/229/2014-47 zo dňa 03. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 6S/229/2014-47 zo dňa 03. mája 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. d/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/300329/2014 zo dňa 30. júna 2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný uvedeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vydané v prvom stupni Daňovým úradom Žilina (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9510401/5/1089069/2014 zo dňa 24. marca 2014 podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“), ktorým bolo žalobcovi na zabezpečenie dosiahnutia účelu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2010 v rozsahu nevyhnutne potrebnom zakázané nakladať s peňažnými prostriedkami na bankových účtoch vo výške cca 228.500 Eur, a to až do doby zaplatenia vyrubenej dane na základe výsledkov daňovej kontroly.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že účelom daňovej kontroly je zistenie alebo preverenie základu dane, resp. zistenie všetkých ostatných podstatných skutočností, ktoré správca dane považuje za rozhodné pre správne určenie vzniku a rozsahu daňovej povinnosti kontrolovaného subjektu. Daňová kontrola je základným nástrojom správcu dane v daňovom konaní a predstavuje podrobné preskúmanie účtovných a iných dokladov potrebných pre správne určenie daňovej povinnosti, a to z hľadiska ich

hodnovernosti, úplnosti a správnosti.

3. V prejednávanej veci je z obsahu administratívneho spisu zrejmé, že správca dane by bol oprávnený uložiť žalobcovi predmetné predbežné opatrenie (spočívajúce v zákaze nakladania s jeho finančnými prostriedkami vo výške zistenej daňovej povinnosti žalobcu - 228.500 Eur) iba v prípade, ak by bola v priebehu daňovej kontroly zistená dôvodná obava správcu dane, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň v zistenej výške bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti od daňového subjektu (žalobcu) nevyožiteľná, resp. jej vymáhanie by mohlo byť spojené so značnými ťažkosťami. Podľa názoru krajského súdu v danom prípade uložené predbežné opatrenie nemohlo nijakým spôsobom prispieť k riadnemu zisteniu alebo prevereniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane tak, ako to má na mysli daňový poriadok a potom jednoznačne nemohlo plniť ani deklarovaný účel - zabezpečenie účelu daňovej kontroly u žalobcu.

4. Krajský súd prisvedčil žalobcovi, že dotknuté predbežné opatrenie bolo zrejme nariadené s iným cieľom než za účelom zistenia alebo preverenia dane tak, ako to ukladá daňový poriadok (účel daňovej kontroly). Potom postupom žalovaného došlo k porušeniu § 3 ods. 1 daňového poriadku, nakoľko došlo k neodôvodnenému zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu. K uloženiu predmetného predbežného opatrenia došlo podľa názoru krajského súdu bez preukázania existencie dôvodnej obavy, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti nevyožiteľná, ale výhradne za účelom zistenia alebo preverenia základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti (celkom zjavne to v napadnutom rozhodnutí uviedol žalovaný). Preto vzhľadom na neexistenciu spôsobu naplnenia deklarovaného účelu posudzovaného predbežného opatrenia jeho vydanie nemalo podľa krajského súdu oporu v zákone a je treba ho pokladať za arbitrarne, z ktorého odôvodnenia žalobca nemohol ani pri najlepšej vôli zistiť, aké skutočné dôvody viedli správcu dane a žalovaného k jeho vydaniu.

5. Krajský súd poukázal na to, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného nijako nevyplýva, akým spôsobom by mohol žalobca v prípade nenariadenia predmetného predbežného opatrenia zmariť účel prebiehajúcej daňovej kontroly. Mal za to, že správca dane a ani žalovaný v tomto smere svoje rozhodnutia neodôvodnili (tobôž nie presvedčivo). V napadnutom a ani v prvostupňovom rozhodnutí nie je uvedená správna úvaha o primeranosti nariadeného predbežného opatrenia s ohľadom na zabezpečenie plnenia prípadných daňových povinností žalobcu vo vzťahu k jeho ústavou (čl. 20) mu zaručenému právu na nerušené užívanie svojho majetku (finančných prostriedkoch na bankových účtoch v dotknutej výške).

6. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

7. Žalovaný podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

8. Dôvodil, že oprávnenie správcu dane uložiť daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, vyplýva priamo z ustanovenia § 50 ods. 1 daňového poriadku. Predbežné opatrenie môže správca dane uložiť daňovému subjektu aj počas daňovej kontroly na zabezpečenie jej účelu. Podľa žalovaného je z napadnutého rozhodnutia zrejmé, že správca dane uložil žalobcovi predbežné opatrenie na zabezpečenie účelu prebiehajúcej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2010. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na odôvodnenie predbežného opatrenia, kde správca dane uviedol, že predpokladaná vyrubená daň sa týka odpočítania dane z nákupu tovaru (vína v cisternách) od dodávateľa ETOR, s.r.o. Daňový subjekt nepreukázal vývoz tovaru do českej republiky pre odberateľa VINOTOP CZ, s.r.o. Podľa doterajších zistení správcu dane vzniklo podozrenie, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení tak, ako to deklaruje žalobca na základe predložených dokladov a evidencií. Správca dane posúdil existenciu dôvodov, ktoré viedli k uloženiu predbežného opatrenia na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, a to na základe predbežných výsledkov vykonávanej daňovej kontroly, pretože správca dane očakáva budúcu povinnosť plnenia peňažného charakteru vyplývajúcu zo

zisteného rozdielu dane v predpokladanej výške 228.500 Eur.

9. Žalovaný zdôraznil, že predbežné opatrenie nebolo uložené z dôvodu obavy z nevykonalnosti nesplatennej alebo nevyrubenej dane, ale z dôvodu zabezpečenia účelu daňovej kontroly. Preto žalovaný považoval za bezpredmetnú námietku žalobcu, že správca dane sa žiadnym spôsobom nevysporiadal so svojimi poznatkami o daňovom subjekte a nezdôvodnil svoju odôvodnenú obavu o nevykonalnosti vyrubenej dane.

10. Na tomto mieste žalovaný poukázal na rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/230/2014-58 zo dňa 01. decembra 2015 a č. k. 2S/112/2017-61 zo dňa 23. augusta 2017 týkajúce sa uloženia predbežných opatrení žalobcovi na zabezpečenie účelu daňových kontrol iných zdaňovacích období, v ktorých bol vyjadrený názor, že predbežné opatrenie nespĺňa charakteristiku obmedzenia vlastníckeho práva podľa čl. 20 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Je nepochybné, že pri ukladaní obmedzujúcich predbežných opatrení podľa § 50 ods. 1 daňového poriadku sa neposkytuje primeraná náhrada za obmedzenie nakladať s majetkom. Pri ukladaní predbežného opatrenia preto nie je opodstatnené poskytovať náhradu za obmedzenie práv daňovníka, a teda nejde o neoprávnený zásah do vlastníckeho práva žalobcu k jeho majetkovým hodnotám. Uloženie predbežného opatrenia podľa § 50 daňového poriadku nie je v rozpore ani s Dodatkovým protokolom k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý v čl. 1 ods. 2 umožňuje členským štátom prijímať zákony za účelom zabezpečenia platenia daní. Za jedno z takýchto opatrení možno považovať aj predbežné opatrenie, ktoré slúži na zabezpečenie účelu daňového konania, a teda na riadne a zákonné odvedenie dane. Nepochybne uložením predbežného opatrenia spočívajúceho v zdržaní sa nakladania s peňažnými prostriedkami na účtoch v bankách dochádza k obmedzeniu práva žalobcu disponovať nimi, no má dočasný charakter ohraničený zaplatením dane alebo pominutím dôvodov na uloženie predbežného opatrenia. Podľa názoru Krajského súdu v Bratislave vyjadreného v uvedených rozhodnutiach správca dane a žalovaný uložením predbežného opatrenia neprekročili svoju právomoc a postupovali v súlade s § 50 ods. 1 daňového poriadku.

11. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného trval na tom, že predbežné opatrenie s prihliadnutím na okolnosti prípadu je spôsobilé mať za následok ujmu na subjektívnych právach žalobcu. Poukázal na účel daňovej kontroly vyplývajúci z § 44 ods. 1 daňového poriadku, ktorým je zistenie alebo preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení hmotnoprávných predpisov. Žalobcovi preto nebolo zrejmé, akým spôsobom mal účelu daňovej kontroly pomôcť zákaz nakladať s peňažnými prostriedkami na jeho bankových účtoch až do výšky 228.500 Eur. Zastával názor, že pri uložení predbežného opatrenia v podobe zákazu nakladania s finančnými prostriedkami musí žalovaný zdôvodniť odôvodnenú obavu. V opačnom prípade by správca dane mohol svojvoľne ukladať predbežné opatrenia aj pred tým, ako vôbec ukončí daňovú kontrolu, čím by mal k dispozícii nástroj na likvidáciu daňových subjektov, čo určite nebol zámer zákonodarcu.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná.

13. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného o potvrdení v úvode tohto rozsudku opísaného predbežného opatrenia vydaného správcom dane na zabezpečenie dosiahnutia účelu u žalobcu vykonávanej daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2010.

14. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom

chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

15. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

16. Podľa § 50 ods. 1 daňového poriadku správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevykonalná 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.

17. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

18. Právnym zakotvením inštitútu predbežného opatrenia v daňovom poriadku zákonodarca reagoval na potrebu vytvoriť prostriedok umožňujúci správcovi dane zabezpečiť obmedzenie dispozičného práva daňového subjektu s jeho majetkom za zákonom stanovených podmienok a so zákonom konkrétne určených dôvodov. Daňový poriadok umožňuje uložiť predbežné opatrenie len na dosiahnutie účelu súvisiaceho s činnosťou správcu dane v prípravnom konaní alebo 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. Činnosťami správcu dane v prípravnom konaní sa rozumie vykonávanie daňovej kontroly, miestne zisťovanie a určovanie dane podľa pomôcok.

19. Daňový poriadok oprávňuje správcu dane, aby predbežným opatrením daňovému subjektu uložil niečo vykonať, niečoho sa zdržať alebo niečo strpieť, a to najmä, aby uložil daňovému subjektu povinnosť zložiť na účet správcu dane určitú peňažnú sumu alebo povinnosť nenakladať s určenými vecami alebo právami. Ak správca dane daňovému subjektu uloží predbežné opatrenie na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, miestneho zisťovania alebo určenia dane podľa pomôcok, spravidla ide o povinnosť nenakladať s určenými vecami alebo právami.

20. Ako kasačný súd už konštatoval v rozhodnutí sp. zn. 2Sžf/26/2016 zo dňa 23. mája 2018, inštitút predbežného opatrenia nepochybne zveruje správcovi dane pomerne široké oprávnenia na zásah do práv daňového subjektu. V prejednávanej veci bolo predbežným opatrením žalobcovi uložené zdržať sa nakladania s peňažnými prostriedkami na bankových účtoch vo výške cca 228.500 Eur. Takýmto spôsobom formulované rozhodnutie správcu dane, keď je žalobcovi stanovený zákaz týkajúci sa nakladania s finančnými prostriedkami na jeho podnikateľských účtoch, možno považovať za rozhodnutie týkajúce sa základných práv a slobôd, ktorého preskúmanie v zmysle čl. 46 ods. 2 vety druhej ústavy nesmie byť vylúčené z právomoci súdu, a to bez ohľadu na dočasný charakter tohto rozhodnutia. Práve s poukazom na obsah povinností uloženej napadnutým predbežným opatrením žalobcovi je potrebné skúmať, či pri jeho ukladaní správca dane postupoval v súlade s platnou právnou úpravou, či boli dodržané zákonné podmienky na uloženie predbežného opatrenia a či pri rozhodovacom procese správnych orgánov oboch stupňov boli zachované práva daňového subjektu vyplývajúce s príslušnej právnej úpravy.

21. Účelom správy daní vo všeobecnosti je správne zistenie dane a zabezpečenie jej úhrady. Podľa dôvodovej správy k § 44 ods. 1 daňového poriadku sa za účel daňovej kontroly považuje overenie skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Inými slovami za účel daňovej kontroly treba považovať overenie pravdivosti a úplnosti podaného

daňového priznania podľa účtovnej evidencie a prvotných dokladov daňového subjektu, aby daň bola odvedená do štátneho rozpočtu v správnej výške.

22. V prejednávacom prípade z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by po vydaní predbežného opatrenia správca dane vykonal ďalší úkon smerujúci k zisteniu akejkoľvek skutočnosti za účelom správneho určenia dane alebo že by vydanie predbežného opatrenia smerovalo k takémuto zisteniu, teda naplneniu účelu daňovej kontroly. Z predbežného opatrenia správcu dane nie je zrejmé, akým spôsobom by žalobca v prípade, ak by nebolo nariadené, mohol zmariť účel daňovej kontroly. Správca dane v tomto smere svoje rozhodnutie neodôvodnil a obmedzil sa len na citovanie príslušných zákonných ustanovení. Žalovaný tieto nedostatky odôvodnenia predbežného opatrenia v napadnutom rozhodnutí neodstránil. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného kasačného súdu nie je zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel žalovaný k záveru, že predbežné opatrenie spočívajúce v zákaze nakladať s peňažnými prostriedkami na bankových účtoch žalobcu je v súlade so zákonom a na základe čoho ma tento zákaz prispieť k naplneniu účelu daňovej kontroly, ktorý má byť podľa žalovaného skutočným dôvodom vydania sporného predbežného opatrenia.

23. Predbežné opatrenie môže správca dane uložiť len formou procesného rozhodnutia, ktoré musí mať všetky predpísané náležitosti podľa § 63 daňového poriadku, vrátane riadneho a presvedčivého odôvodnenia, ktoré je o to podstatnejšie, nakoľko vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie, ale stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené v takej miere, aby odôvodňovali použitie predbežného opatrenia.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky už v rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/10/2016 zo dňa 15. decembra 2017 uviedol, že časovo obmedzený charakter rozhodnutia o predbežnom opatrení vo vzťahu k svojmu zabezpečovaciemu účelu splnenia povinností daňového subjektu, o ktorých má byť následne v ďalšom daňovom konaní rozhodnuté, nemôže mať za následok nezachovávanie proporcionality medzi ochranou jeho základných práv a slobôd garantovaných dodržiavaním zásady zákonnosti pri postupe orgánov finančnej správy.

25. Kasačný súd zdôrazňuje, že použitie inštitútu predbežného opatrenia spočívajúcom v zákaze nakladanie s finančnými prostriedkami daňového subjektu nekorešponduje s dôvodmi uvedenými v preskúvanom rozhodnutí, t. j. jeho uloženie nie je dôvodné na dosiahnutie cieľov daňovej kontroly, ktorými je zistenie alebo preverenie základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Otázka zabezpečenie zaplatenie vyrubenej dane je riešená osobitným zákonným titulom na nariadenie predbežného opatrenia. Preto sa kasačný súd stotožňuje s názorom krajského súdu, že z kontextu celého prejednávaneho prípadu je zrejmý iný účel vydania sporného predbežného opatrenia ako je uvedený v rozhodnutí, a to zabezpečenie vymožitelnosti budúcej daňovej povinnosti, ktorý nie je v rozhodnutiach daňových orgánov oboch stupňov uvedený a žiadnym spôsobom odôvodnený. Preto sa postup daňových orgánov aj kasačnému súdu javí ako arbitrárny a v rozpore so zásadou zákonnosti a proporcionality daňového konania, porušujúci ústavnú povinnosť daňových orgánov v zmysle článku 2 ods. 2 Ústavy SR.

26. Kasačný súd konštatuje, že žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Kasačný súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

27. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania kasačný súd nepriznal. Kasačný súd priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

28. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.