

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/132/2013
Identifikačné číslo spisu:	6013201257
Dátum vydania rozhodnutia:	03.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:6013201257.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: J. O., Q., právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., Kukučínova 20, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/274804/2013/5019 zo dňa 14. júna 2013, konajúc o odvolaní žalovaného proti uzneseniu Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/256/2013-57 zo dňa 24. septembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Banskej Bystrici
č. k. 23S/256/2013-57 zo dňa 24. septembra 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým uznesením Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250d ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zastavil konanie vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedené pod sp. zn. 23S/256/2013. Žalobca sa podanou žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/274804/2013/5019 zo dňa 14.06.2013, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia Daňového úradu Žilina č. 9514401/5/938596/2013/Maj zo dňa 11.03.2013. Týmto rozhodnutím o uložení predbežného opatrenia bolo žalobcovi uložené predbežné opatrenie na zabezpečenie dosiahnutia účelu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), ktorá je vykonávaná opätovne za zdaňovacie obdobia január - december 2006 v rozsahu nevyhnutne potrebnom, spočívajúce v zákaze nakladania s konkrétno špecifikovaným nehnuteľným majetkom zapísaným v katastri nehnuteľností, ktorý je vo vlastníctve žalobcu a to až do zaplattenia rozdielu vyrubenej dane po daňovej kontrole.

Krajský súd uznesenie odôvodnil tým, že rozhodnutie o uložení opatrenia spočívajúceho v zákaze nakladania s nehnuteľným majetkom žalobcu do času zaplattenia rozdielu vyrubenej dane po daňovej kontrole je iba dočasným opatrením, ktorého účinky budú trvať len obmedzený čas. Zákon hovorí, že

správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené (§ 50 ods. 5 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.). Predbežné opatrenie ďalej stráca účinnosť dňom zaplatenia dane alebo daňového nedoplatku alebo dňom vzniku záložného práva podľa § 81 zákona č. 563/2009 Z.z. (§ 50 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z.). Krajský súd mal za to, že napadnuté rozhodnutie má povahu rozhodnutia predbežnej povahy, a preto nepodlieha súdnemu prieskumu v zmysle § 248 písm. a/ O.s.p.

II.

Proti uzneseniu krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd uznesenie Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/256/2013-57 zo dňa 24.09.2013 zmenil a žalobe v plnom rozsahu vyhovel.

V dôvodoch poukázal na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len ústavný súd), konkrétne na rozhodnutie sp. zn. II. ÚS 50/01 zo dňa 08.11.2001, sp. zn. I. ÚS 52/02 zo dňa 28.05.2003, ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) sp. zn. 5Sžo/245/2010, v zmysle ktorej aj rozhodnutia uvedené v § 248 O.s.p. sa môžu dotýkať a porušovať základné ľudské práva a slobody, a teda z tohto dôvodu môžu podliehať prieskumu v rámci správneho súdnictva. Napadnuté administratívne rozhodnutie tak nie je vylúčené zo súdneho prieskumu. Na základe vydaného predbežného opatrenia nemôže žalobca so svojimi nehnuteľnosťami disponovať, čím je zásadným spôsobom obmedzovaný na vlastníckom práve. V danom prípade je daný priestor na prieskum rozhodnutia žalovaného zo strany súdu a tak podstatou súdneho prieskumu je podrobenie napadnutého rozhodnutia žalovaného z hľadiska dodržania všetkých zákonných podmienok, ktoré sa ho týkajú, resp. na ktorých je založené. V prípade, ak je nezákonná daňová kontrola, je nezákonné aj samotné predbežné opatrenie vydané v jej rámci. Z nezákonnosti nemôže vzniknúť právo. Prieskumná činnosť súdu spočíva v tom, že súd kontroluje všetky súvislosti ohľadne predbežného opatrenia, teda aj to, či je predbežné opatrenie zákonné, resp. či bolo vydané v rámci zákonnej daňovej kontroly. V podanej žalobe žalobca poukazoval na tú skutočnosť, že daňová kontrola je vykonávaná po uplynutí prekluzívnej lehoty.

Krajský súd bol povinný zaoberať sa otázkou, či daňová kontrola za rok 2006 bola začatá v súlade so zákonom, a to z dôvodu, že na jej podklade bolo vydané predbežné opatrenie, ktoré zasiahlo do základných práv žalobcu. Pokiaľ by nebolo predbežné opatrenie vydané, tak samotná daňová kontrola nemôže byť predmetom súdneho prieskumu. Nestotožnil sa s názorom krajského súdu, že na obmedzenie jeho práv je potrebné nazerať z pohľadu účelu uloženého opatrenia, ktoré bolo uložené v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly, indikujúcej predpoklad dorubenia DPH. Poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/2/2012, 4Sžf/5/2012, 2Sžf/58/2011, 2Sžf/2/2012 z ktorých vyplýva, že daňová kontrola prebiehajúca u žalobcu za rok 2006 je nezákonná. Ak podľa názoru krajského súdu je zásah v podobe predbežného opatrenia zákonný, musel dospieť k záveru, že aj daňová kontrola za rok 2006 je vykonávaná zákonne. Formálna existencia pôvodného protokolu o výsledku zistenia, smerujúceho k vyrubeniu dane z 11.03.2011 (resp. zistenie, že nebol porušený zákon o DPH) nie je spôsobilá naplniť kritériá na predĺženie lehoty na vyrubenie dane. Doručenie a prejednanie pôvodného protokolu zo dňa 11.03.2011 vyústilo do vydania rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR a potvrdilo vecnú správnosť podaného daňového priznania. Doručenie predmetného protokolu, ako úkonu považovaného za úkon smerujúci na vyrubenie dane bolo právne „konzumované“ v následnom vyrubovanom konaní a to vydaním právoplatných rozhodnutí daňového riaditeľstva, ktorým boli dodatočné platobné výmery zmenené na platobné výmery, kde bola určená identická daň, ako v jednotlivých podaných daňových priznaniach. Formálna existencia doručenia takéhoto protokolu, ako úkonu smerujúceho na vyrubenie dane, potom ako bolo následne rozhodnuté daňovým riaditeľstvom, samo osebe nie je už spôsobilá vyvolať nové plynutie lehoty na vyrubenie dane na obdobie ďalších päť rokov. Ak bol totiž pôvodný protokol tým úkonom na vyrubenie dane, na základe ktorého vydalo Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutie, ktorým zmenil dodatočný platobný výmer na platobný výmer, kde sa vyrubila daň, ktorá sa neodlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní, neexistoval už právny

dôvod, aby bol ten istý protokol súčasne aj úkonom na vyrubenie dane kedykoľvek v budúcnosti.

Z podanej žaloby jednoznačne vyplývalo, že žalobca bol obmedzený vo svojom vlastníckom práve. Nemôže slobodne nakladať so svojím majetkom, a tieto obmedzenia považuje za také, ktoré majú zásadný, obmedzujúci charakter.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že trvá na svojom rozhodnutí č. 1100301/1/274804/2013/5019 zo dňa 14.06.2013, jeho odôvodnení, ako aj na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje so závermi uznesenia Krajského súdu v Banskej Bystrici. Navrhol, aby najvyšší súd napadnuté uznesenie krajského súdu potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnuté uznesenie súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Podľa § 248 písm. a/ O.s.p. súdy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov predbežnej povahy a procesné rozhodnutia týkajúce sa vedenia konania.

Podľa § 50 ods. 1 zákona 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 nesplattná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti 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.

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

Podľa § 50 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Časová pôsobnosť uloženého predbežného opatrenia je viazaná na právnu skutočnosť zaplattenia rozdielu vyrubenej dane po daňovej kontrole. Je nesporné, že žalobou napadnuté rozhodnutie podstatne zasahuje do základného práva žalobcu vlastníť majetok a práva na jeho pokojné užívanie, preto nemožno zľahčovať účinky takéhoto rozhodnutia na realizáciu základných práv žalobcu. Predbežný alebo dočasný charakter rozhodnutia vo vzťahu k zabezpečeniu plnení povinností účastníka konania, o ktorých má byť následne v ďalšom konaní rozhodnuté, nemôže mať za následok nezachovávanie proporcionality medzi ochranou jeho základných práv a slobôd, garantovanou dodržiavaním zásady zákonnosti pri postupe správnych orgánov, a zabezpečovaním cieľa sledovaného tým ktorým rozhodnutím, ktoré svojimi účinkami zasahuje do súkromnej sféry dotknutého účastníka konania. Z uvedeného dôvodu pri overovaní podmienok na vylúčenie rozhodnutia predbežnej povahy zo súdneho prieskumu nie je možné vychádzať len z previerky jeho materiálneho a procesného znaku, nakoľko samotná dočasnosť pôsobenia účinkov rozhodnutia a možnosť využitia riadneho opravného prostriedku proti nemu, nie sú jediným a maximálnym kritériom.

Základným výkladovým pravidlom pri aplikácii zákonmi stanovenej negatívnej enumerácie rozhodnutí orgánov verejnej správy vylúčených zo súdneho prieskumu tvorí sama ústavná zásada vyplývajúca z druhej vety článku 46 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorej z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Ústavný text ďalej nerozlišuje medzi druhmi rozhodnutí, napr. z pohľadu ich predbežného alebo dočasného charakteru k právam dotknutým v konečných rozhodnutiach upravujúcich práva a povinnosti účastníkov správneho konania alebo iných osôb nimi dotknutých. Uvedené možno odvodiť aj z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, reprezentovanej napr. nálezmi ústavného súdu PL. ÚS 26/01, II. ÚS 50/01-50, III. ÚS 138/03. Za všetky možno citovať právny názor vyplývajúci z nálezů ústavného súdu č. k. II. ÚS 50/01-50 „..... v prípade, keď sa rozhodnutie správneho orgánu (bez ohľadu na jeho druh, či formálne označenie) dotýka niektorého zo základných práv a slobôd, z právomoci súdov nesmie byť vylúčené.“. Z citovaného právneho názoru vychádza aj najvyšší súd pri skúmaní dodržania zákonných podmienok krajským súdom pri vydaní odvolaním napadnutého uznesenia, predovšetkým vo vzťahu k zachovaniu vyššie uvedeného ústavne konformného výkladu relevantných ustanovení O.s.p. (§ 248 písm. a/ O.s.p.) a s prihliadnutím na osobitý charakter správneho rozhodnutia napadnutého žalobou.

Inštitút predbežného opatrenia podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. je upravený pomerne všeobecne, čo do definovania podmienok na jeho uplatnenie - „Správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu“ „..... uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel“ Jediné výslovné obmedzenie pre správcu dane vyplýva z ods. 4 tohto ustanovenia, na základe ktorého predbežným opatrením nemožno obmedziť alebo zamedziť výkon záložného práva podľa Občianskeho zákonníka.

Správcovi dane teda zákon č. 563/2009 Z.z. poskytuje pomerne široké oprávnenia na zásah do práv daňového subjektu. Práve z uvedeného dôvodu pri aplikácii tohto inštitútu je potrebné o to väčší dôraz klásť na jeho primerané použitie vo vzťahu k právam daňového subjektu v zmysle zásady proporcionality. Nevyhnutný je vhodný výmer inštitútu upraveného na uvedený účel v zákone č. 563/2009 Z.z. a pri jeho aplikácii je potrebné dbať aj na jeho primerané použitie čo do rozsahu zásahu do nerušeného výkonu základných práv a slobôd daňového subjektu k cieľu správy daní. Uvedená zásada je premietnutá aj do úpravy samotného predbežného opatrenia ako obmedzenie použitia tohto inštitútu „v rozsahu nevyhnutne potrebnom“.

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

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 dočasnú predbežnú opatrenia. V opačnom prípade by sa mohlo stať, napr. berúc do úvahy prejednávany prípad, že právo žalobcu nakladať s vlastnými finančnými prostriedkami by účinkami rozhodnutia o predbežnom opatrení požívalo menšiu ochranu ako napr. toto právo pri výkone daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu vedeného v banke.

V súvislosti s uvedeným najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor ústavného súdu obsiahnutý v náleze č. k. III. ÚS 138/03-29 z 15. októbra 2003, podľa ktorého „..... je preto úlohou súdu aj pri uplatňovaní Občianskeho súdneho poriadku a v spojení s čl. 46 ods. 2 poslednou vetou ústavy zisťovať, či rozhodnutie správneho orgánu, zákonnosť ktorého má byť predmetom súdneho preskúmavania, je vzhľadom na jeho obsah spôsobilé týkať sa jeho základných práv alebo slobôd. V prípade, ak súd zistí, že tomu tak je, takéto rozhodnutie nesmie byť vylúčené zo súdneho preskúmania.“

Najvyšší súd Slovenskej republiky musel napadnuté uznesenie krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ a ods. 2 O.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V ďalšom súdnom prieskume napádaného správneho rozhodnutia bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu, ktorým je viazaný (§ 250ja ods. 4 O.s.p.), a dostatočne sa vysporiadať s prieskumom zákonnosti žalobou napádaného správneho rozhodnutia ako i zákonnosti postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo (§ 157 ods. 2 O.s.p.), s prihliadnutím na odôvodnenosť a primeranosť použitého predbežného opatrenia, odôvodniť. Zároveň rozhodne aj o trovách odvolacieho konania (§ 224 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).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.