

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/70/2012
Identifikačné číslo spisu:	1012201240
Dátum vydania rozhodnutia:	23.04.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1012201240.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne: ETRANSA Slovakia s.r.o. so sídlom Prokopa Veľkého 52, Bratislava, zastúpenej advokátskou kanceláriou KPMG Legal s.r.o. so sídlom Dvořákovo nábrežie 10, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, so sídlom Radlinského 37, Bratislava 15, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 900403/5/712804/2012/Zat zo dňa 5. júna 2012, na odvolanie žalobkyne proti uzneseniu Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/125/2012-74 zo dňa 21. septembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/125/2012-74 zo dňa 21. septembra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým uznesením Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250d ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zastavil konanie o preskúmanie vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného o predbežnom opatrení vydaného podľa § 15a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej aj „zákon o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorým žalovaný žalobkyni zakázal akékoľvek nakladanie s peňažnými prostriedkami v rozsahu 1 895 407,40 Eur na piatich, v napadnutom rozhodnutí uvedených, peňažných účtoch žalobkyne vedených v peňažnom ústave Tatra banka, a.s., a to až do úplného zaplataenia daňového nedoplatku podľa výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2008. Dôvodom na vydanie napadnutého predbežného opatrenia bol výsledok daňovej kontroly uvedenej dane, ktorý podľa protokolu, so žalobkyňou prerokovaným dňa 21.06.2012, predpokladal vyčíslenie rozdielu DPH vo výške 1 895 407,40 Eur.

Podľa krajského súdu v danom prípade daňový orgán vydaním predbežného opatrenia zabezpečil následné splnenie povinnosti žalobkyne do vydania vyrubovacieho rozhodnutia na základe výsledkov daňovej kontroly (správne malo byť do úplného zaplataenia daňového nedoplatku podľa výsledkov daňovej kontroly - poznámka odvolacieho súdu) tým, že do tohto času obmedzil jej nakladanie s finančnými prostriedkami uloženými v banke.

Pre krajský súd je z charakteru predmetného rozhodnutia zrejmé, že sa jedná o dočasné rozhodnutie, ktoré bude zrušené predpokladaným vydaním vyrubovacieho rozhodnutia, a teda sa jedná o rozhodnutie predbežnej povahy.

Na základe uvedeného krajský súd s poukazom na § 248 písm. a) OSP konštatoval vylúčenie z prieskumu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že ide o predbežné rozhodnutie vydané v správnom konaní vo vzťahu k ďalšiemu rozhodnutiu správneho orgánu.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnej žalobkyni uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti uzneseniu krajského súdu podala žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a) v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) OSP a podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a navrhuje napadnuté uznesenie rušiť a vec vrátiť prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

Žalobkyňa namieta odňatie možnosti konania pred súdom postupom prvostupňového súdu vyplývajúceho z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď tento podľa žalobkyne nesprávne aplikoval § 250d ods. 3 v spojení s § 248 písm. a) OSP.

Odňatie možnosti konania pred súdom postupom prvostupňového súdu a nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom podľa žalobkyne spočíva v nesprávnej aplikácii § 248 písm. d) OSP vylučujúce zo súdneho prieskumu podľa Druhej hlavy Piatej časti OSP rozhodnutia správnych orgánov, ktorých preskúmanie vylučujú osobitné zákony, a to predovšetkým vo vzťahu k ustanoveniu § 100 zákona o správe daní, v ktorého taxatívnom výpočte sa rozhodnutie o predbežnom opatrení vydané podľa § 15a zákona o správe daní, nenachádza, a teda zákon o správe daní predbežné opatrenia z preskúmania súdmi nevylučuje.

Vo vzťahu k subsumovaniu preskúmaného rozhodnutia krajským súdom pod ust. § 248 písm. a) OSP z dôvodu jeho predbežnej povahy, vylučujúcej ho zo súdneho prieskumu, žalobkyňa namieta nenaplnenie materiálneho a procesného znaku tohto rozhodnutia, ktorých kumulatívne splnenie je pre rozhodnutia predbežnej povahy predpokladom na jeho vylúčenie zo súdneho prieskumu podľa § 248 písm. a) OSP. Za absenciu materiálneho znaku žalobkyňa považuje výrokom preskúmaného rozhodnutia určený zákaz nakladania s jej finančnými prostriedkami až do úplného zaplatenia dorubenej dane, čo žalobkyňa nepovažuje za dočasnú ani predbežnú povahu rozhodnutia, pretože ani do skončenia vyrubovacieho konania a ani do zaplatenia dane neexistuje možnosť na zrušenie tohto rozhodnutia. Proti predbežnému opatreniu nemožno podať odvolanie a toto je právoplatné a vykonateľné dňom doručenia daňového subjektu, a teda nie je možné sa proti takémuto rozhodnutiu brániť v konaní pred správnym orgánom. Z uvedeného dôvodu žalobkyňa poukazuje na nedostatok procesného znaku rozhodnutia o predbežnom opatrení, pričom nevidí inú zákonnú možnosť domáhať sa ochrany svojich práv, než podaním žaloby podľa Druhej hlavy Piatej časti OSP na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Na podporu svojich tvrdení žalobkyňa dáva do pozornosti judikaturu Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. PL. ÚS 26/2011, II. ÚS 50/2001) a Európskeho súdu pre ľudské práva, z ktorej poukazuje okrem iných na právne názory, že pokiaľ obsah rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo jeho účinky, sú spôsobilé dotýkať sa základných práv alebo slobôd subjektov týchto rozhodnutí, musia tieto rozhodnutia podliehať súdnemu prieskumu, pričom formálne označenie rozhodnutia správneho orgánu nemôže byť jediným a rozhodujúcim dôvodom pre odmietnutie jeho súdneho preskúmania.

Žalobkyňa taktiež napáda nepreskúmateľnosť uznesenia krajského súdu pre nedostatok dôvodov, pretože z jeho obsahu nevyplýva, akým spôsobom prvostupňový súd skúmal skutočnú povahu predbežného opatrenia, či sa toto nedotýka základných práv a slobôd žalobkyne, ako i nie je v ňom obsiahnutá úvaha prvostupňového súdu, na základe akých skutočností a úvah dospel k záveru, že predbežné opatrenie je zo súdneho prieskumu vylúčené.

Žalovaný správny orgán sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

Z vyjadrenia k žalobe vyplýva, že žalovaný považuje predbežné opatrenie za zabezpečovací inštitút uplatňujúci sa za predpokladu hroziaceho riadneho a včasného nezaplatenia daňovej povinnosti dorubenej na základe výsledkov kontroly, ktorý je v konečnom dôsledku zameraný na zefektívnenie vymoženía daňového nedoplatku. Podľa žalovaného napadnuté rozhodnutie spĺňa znaky rozhodnutia predbežnej povahy vylúčeného podľa § 248 písm. a) OSP zo súdneho prieskumu, pretože je to rozhodnutie správneho orgánu vo veciach verejnoprávných, dočasne alebo predbežne upravujúce pomery daňového subjektu a proti možnému dôsledku tohto rozhodnutia - proti rozhodnutiu vydanému podľa § 35 ods. 15

zákonu o správe daní o uložení pokuty za nesplnenie uloženej nepeňažnej povinnosti, má dotknutý daňový subjekt právo podaním odvolania brániť sa pred odvolacím správny orgánom.

Podľa žalovaného účelom vydaného predbežného opatrenia nebolo zaplatenie dane zistenej počas daňovej kontroly, pretože prostriedkom zabezpečujúcim zaplatenie dane je rozhodnutie o zriadení záložného práva vydané podľa § 71 zákona o správe daní. Žalovaný poukazuje na to, že napadnuté rozhodnutie bolo zaslané len žalobkyni a týmto jej neboli zablokované účty, pričom za nesplnenie uloženej povinnosti nenakladať s peňažnými prostriedkami žalobkyni mohla byť uložená maximálne pokuta podľa § 35 ods. 15 zákona o správe daní do výšky 33 190 Eur.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa a konanie mu predchádzajúce v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy SR každý má právo vlastníť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Majetok nadobudnutý v rozpore s právnym poriadkom ochranu nepožíva. Dedenie sa zaručuje.

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

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

Podľa čl. 153 Ústavy SR na Slovenskú republiku prechádzajú práva a povinnosti z medzinárodných zmlúv, ktorými je Česká a Slovenská Federatívna Republika viazaná, a to v rozsahu ustanovenom ústavným zákonom Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky alebo v rozsahu dohodnutom medzi Slovenskou republikou a Českou republikou.

Podľa čl. 154c ods. 1 Ústavy SR medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom pred nadobudnutím účinnosti tohto ústavného zákona, sú súčasťou jej právneho poriadku a majú prednosť pred zákonom, ak zabezpečujú väčší rozsah ústavných práv a slobôd.

Podľa čl. 6 bod 1. Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“) v znení protokolov č. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 a 8 (Oznámenie ministerstva zahraničných vecí ČSFR o pristúpení k Dohovoru bolo publikované v Zbierke zákonov 15. mája 1992 pod č. 209/1992 Zb.) každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

Podľa článku 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dodatkový protokol k Dohovoru“) každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva. Predchádzajúce ustanovenie nebráni právu štátov prijímať zákony, ktoré považujú za nevyhnutné, aby upravili užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom a zabezpečili platenie daní a iných poplatkov alebo pokút.

Podľa § 248 písm. a) OSP sudy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov predbežnej povahy a procesné rozhodnutia týkajúce sa vedenia konania.

Podľa § 248 písm. d) OSP sudy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov, ktorých preskúmanie vylučujú osobitné zákony.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f) OSP súd rozhodnutie zruší, len ak účastníkovi konania sa postupom súdu

odňala možnosť konať pred súdom.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 15a ods. 1 zákona o správe daní správca dane môže počas daňovej kontroly alebo pri miestnom zisťovaní v rozsahu nevyhnutne potrebnom na zabezpečenie ich účelu uložiť daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečo sa zdržal alebo niečo strpel.

Podľa § 15a ods. 3 zákona o správe daní správca dane predbežné opatrenie zruší, len čo pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené; ak pominul dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší len čiastočne. Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly vyrubí daň alebo jej rozdiel, predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom úplného zaplatenia daňového nedoplatku alebo dňom jeho úplného uhradenia vykonaním kompenzácie podľa § 63 alebo dňom vzniku záložného práva (§ 71); o strate účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt.

Podľa § 15a ods. 4 zákona o správe daní odvolanie voči rozhodnutiu o predbežnom opatrení nie je prípustné.

Podľa § 15a ods. 5 a 6 zákona o správe právne úkony vykonané v rozpore s uloženým predbežným opatrením sú neplatné. Predbežným opatrením nemožno obmedziť alebo zamedziť výkon záložného práva podľa osobitného predpisu.

Podľa § 100 zákona o správe daní z preskúmania súdmi sú vylúčené rozhodnutia o a) odklade platenia dane alebo daňového nedoplatku (§ 59),

b) platení dane alebo daňového nedoplatku v splátkach (§ 59),

c) odpustení daňového nedoplatku alebo jeho časti (§ 64),

d) odpustení sankcie (§ 103).

Základnou právnou otázkou v tomto konaní je objektívne stanoviť, či rozhodnutie o predbežnom opatrení - zakazujúce daňovému subjektu akokoľvek nakladať s vlastnými peňažnými prostriedkami podľa § 15a zákona o správe daní, možno subsumovať pod negatívnu enumeráciu čl. 46 ods. 2 in fine prvej vety Ústavy SR, pre tento prípad konkretizovanú výnimkami z generálnej klauzuly preskúmateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy podľa § 248 písm. a) OSP.

Predovšetkým je potrebné ustáliť časovú pôsobnosť obmedzenia uloženého výkonom preskúmaného rozhodnutia, ktorá je viazaná na právnu skutočnosť úplného zaplatenia daňového nedoplatku podľa výsledkov daňovej kontroly, a nie do vydania rozhodnutia o určení daňovej povinnosti vyplývajúcej z výsledkov daňovej kontroly, ako to v napadnutom uznesení nesprávne konštatoval krajský súd. Z hľadiska posúdenia doby trvania zákazu nakladania s finančnými prostriedkami žalobkyne pre účely skúmania dočasnosti predbežného opatrenia a jeho zásahu do práv žalobkyne je to podstatný rozdiel.

Je nesporné, že žalobou napadnuté rozhodnutie účinkami svojho enunciátu podstatne zasahuje do základného práva žalobkyne vlastniť majetok a práva na jeho pokojné užívanie (čl. 11 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 20 ods. 1 Ústavy SR, článok článku 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru), pričom nerešpektovanie stanoveného zákazu žalobkyňou by viedlo k fakultatívnej možnosti uloženia pokuty správcom dane podľa § 35 ods. 15 zákona o správe daní do výšky 33 190 Eur.

V tomto ohľade nie je možné relativizovať alebo zľahčovať účinky rozhodnutia na realizáciu základného práva žalobkyne skutočnosťou dávanou do pozornosti žalovaným v tom ohľade, že preskúmané rozhodnutie je doručované len žalobkyňi (žalovaný mal zrejme na mysli, že nebolo zaslané peňažnému ústavu za účelom blokovania peňažných prostriedkov - poznámka odvolacieho súdu), a teda následkom doručenia zaväzuje len samu žalobkyňu na dobrovoľné zdržanie sa nakladania s jej peňažnými prostriedkami. Bez ohľadu na výšku sumy podliehajúcej zákazu nakladania, nemožno zmenšovať účinok predbežného opatrenia na nerušený výkon základného práva daňového subjektu možným následkom jeho porušenia, a to „maximálne“ uložením pokuty, ako na to poukazuje žalovaný. V kontexte obsahu jeho vyjadrenia žalovaný vníma možnosť uloženia pokuty daňovému subjektu, nie ako hroziaci následok porušenia zákazu uloženého rozhodnutím a sankciu za spáchanie správneho deliktu, ale ako miernejší následok predbežného opatrenia s menším dopadom na výkon práva nakladania s majetkom účastníka konania z dôvodu predpokladu uloženia nižšej sumy pokuty, než je suma peňažných prostriedkov

zaťažená zákazom vyplývajúcim z predbežného opatrenia. V tejto súvislosti najvyšší súd zdôrazňuje, že za žiadnych okolností nemožno účinky rozhodnutiami ukladaných povinností, zákazov a obmedzení dotýkajúcich sa základných práv a slobôd účastníkov konania relativizovať možnosťou ich porušenia s následkom uloženia nižšej alebo miernejšej sankcie, nakoľko žiaden subjekt nemožno nútiť k jeho dobrovoľnej kriminalizácii, k porušovaniu povinností ukladaných mu rozhodnutím. V prvom rade je predpoklad na dobrovoľné plnenie zo strany účastníka konania toho, k čomu ho výrok správneho rozhodnutia zaväzuje. Je to imanentný následok zákonnosti každého konania správneho orgánu premietnutý do formálnych a obsahových náležitostí presvedčivého rozhodnutia tohto orgánu.

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 dotknutých 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 (ďalej len „ústavný súd“), 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 nálezu 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 OSP (§ 248 písm. a) OSP) a s prihliadnutím na osobitý charakter správneho rozhodnutia napadnutého žalobou.

Inštitút predbežného opatrenia podľa § 15a zákona o správe daní účinného do 31.12.2011 je upravený pomerne všeobecne, čo do definovania podmienok na jeho uplatnenie - „Správca dane môže počas daňovej kontroly alebo pri miestnom zisťovaní v rozsahu nevyhnutne potrebnom na zabezpečenie ich účelu“ ako i do spôsobu zabezpečenia jeho účelu - „..... uložiť daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel“. Jediné výslovné obmedzenie pre správcu dane vyplýva z ods. 6 citovaného ustanovenia, na základe ktorého predbežným opatrením nemožno obmedziť alebo zamedziť výkon záložného práva podľa osobitného predpisu.

Správci dane teda zákon o správe daní poskytoval 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 vyplývajúcej z § 2 ods. 2 zákona o správe daní, t. j. správca dane by mal o použitie len takých prostriedkov, ktoré daňový subjekt najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Imperatív použitia „len takého prostriedku“ v sebe nezahŕňa len vhodný výber inštitútu upraveného na uvedený účel v zákone o správe daní (napr. výkon daňovej kontroly, zriadenie záložného práva na nehnuteľnosť alebo pohľadávku a podobne), ale pri jeho aplikácii okrem cieľa zabezpečiť inkaso do štátneho rozpočtu 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“.

Hoci ustanovenie § 15a ods. 1 zákona o správe daní vymedzuje použitie inštitútu predbežného opatrenia

na zabezpečenie účelu daňovej kontroly a miestneho zisťovania, širší výklad v kontexte odseku 3 § 15a citovaného zákona napovedá o účele, ktorým je zabezpečiť včasné zaplatenie prípadnej daňovej povinnosti zistenej v rámci výkonu daňovej kontroly alebo miestneho zisťovania ako i zefektívnenie prípadného budúceho núteného vymáhania daňového nedoplatku vzniknutého z dodatočne dorubenej dane. Uvedené vyplýva zo samotnej úpravy straty účinnosti predbežného opatrenia dňom úplného zaplatenia daňového nedoplatku alebo dňom jeho úplného uhradenia vykonaním kompenzácie podľa § 63 zákona o správe daní alebo dňom vzniku záložného práva (§ 71 cit. zákona).

Keďže použitie inštitút 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 nevyhnutelné.

Minimálne skúmanie odôvodnenosti a primeranosti použitia konkrétneho spôsobu predbežného opatrenia autoritatívnym spôsobom zo strany správcu dane voči daňovému subjektu, a to vzhľadom na možný zásah do výkonu jeho základných práv a slobôd ešte pred konečným určením daňovej povinnosti, vyžaduje prípustnosť prieskumu na úrovni súdnej jurisdikcie bez ohľadu na časovo presne nevymedzenú dočasnosť predbežného opatrenia. V opačnom prípade by sa mohlo stať, napr. berúc do úvahy prejednávany prípad, že právo žalobkyne 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, pre výkon ktorej ust. § 83b zákona o správe daní taxatívne určuje peňažné prostriedky nepodliehajúce exekúcii.

Vzhľadom na vyššie uvedené najvyšší súd môže prisvedčiť oprávnenosti námietky žalobkyne na postup krajského súdu ohľadne nevykonania testu dopadu žalobou napadnutého rozhodnutia na jej základné práva a slobody. 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 OSP v spojení s § 205 ods. 2 písm. f) OSP a s § 221 ods. 1 písm. f) OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 2 OSP).

V ďalšom súdnom prieskume napádaného správneho rozhodnutia bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu, ktorým je viazaný (§ 250ja ods. 4 OSP), 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 OSP), s prihliadnutím na odôvodnenosť a primeranosť použitého predbežného opatrenia, odôvodniť.

Podľa § 224 OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.