

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/46/2019  
Identifikačné číslo spisu: 6018200737  
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6018200737.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: PROFINEX trading, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Miletíčova 60, Bratislava, IČO: 36 865 656, právne zastúpený: BDO Legal s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Mostová 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102064295/2018 zo dňa 17.10.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k.23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019 a kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019 v časti výroku o trovách konania, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019 z a m i e t a.

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019 v časti výroku o trovách konania z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a p r á v o n a úplnú náhradu trov kasačného konania voči žalovanému.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k.23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019, postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102064295/2018 zo dňa 17.10.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 3 písm. a/ S.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 102064295/2018 zo dňa 17.10.2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská

Bystrica č. 101221820/2018 zo dňa 25.06.2018, ktorým podľa § 50 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku z dôvodu odôvodnenej obavy, že nespltná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevykonateľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, uložil žalobcovi predbežné opatrenie spočívajúce v povinnosti nenakladať s nehnuteľným majetkom vedeným Okresným úradom Banská Bystrica, katastrálnym odborom, obec Slovenská Ľupča, k.ú. Slovenská Ľupča, na LV č. 4417, parcely registra „C“ evidované na katastrálnej mape, parc. č. 2067/7 o výmere 13 953 m<sup>2</sup> orná pôda vo vlastníctve žalobcu v spoluvlastníckom podiele 1/1, zaradený v účtovníctve 09.12.2009 v obstarávacej cene 73 113,72 €, parc.č. 2284/89 o výmere 9 891 m<sup>2</sup> trvalé trávnaté porasty vo vlastníctve žalobcu v spoluvlastníckom podiele 1/1, zaradený v účtovníctve 09.12.2009 v obstarávacej cene 70 325,01 €. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplynulo, že správca dane rozhodol na základe zistených skutočností v prebiehajúcej daňovej kontrole dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, v zmysle ktorých bol predpoklad dorubenia dane u žalobcu vo výške 150 000,- €. Pri posudzovaní hodnoty majetku vychádzal z účtovnej hodnoty zistenej u žalobcu ku dňu 31.12.2015 z inventarizácie majetku a záväzkov. Nehnuteľnosti uvedené vo výroku rozhodnutia zaradil žalobca do užívania v obstarávacích cenách uvedených vo výroku rozhodnutia. Daňový úrad urobil analýzu účtovných výkazov porovnaním v čase rokov 2015 až 2017, keď sledoval pomerové ukazovatele týkajúce sa likvidity a zadlženosti daňového subjektu (žalobcu), ktoré sú pre správcu dane ako cieľovej skupiny analýzy najrelevantnejšie. Konkrétne vyhodnocoval ukazovatele pohotovej likvidity, platobnej neschopnosti, celkovú zadlženosť aktív a dlhovej hladiny. Konštatoval, že analýza ukazovateľov zadlženosti u žalobcu poukazuje na nízky podiel vlastných zdrojov a signalizuje, že daňový subjekt nie je stabilný a nezávislý, ale labilný. Výška vyčísleného rozdielu dane vysoko presahuje výšku daňových povinností, ktoré daňový subjekt doposiaľ vykazoval a uhrádzal na základe podaných daňových priznaní k dani z príjmov právnickej osoby.

3. Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102064295/2018 zo dňa 17.10.2018 tak, že napadnuté rozhodnutie potvrdil.

4. Žalobca vo svojej žalobe namietal nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, a že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom.

5. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku v prvom rade poukázal na to, že napriek predbežnej povahe žalobou napadnutého rozhodnutia, rozhodnutie o vydaní predbežného opatrenia správcu dane podľa § 50 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj rozhodnutie žalovaného podlieha súdnemu prieskumu v zmysle § 7 písm. e/ S.s.p., nakoľko mohli spôsobiť ujmu na subjektívnych právach žalobcu, a to aj za situácie pokiaľ by predbežné opatrenie stratilo svoju účinnosť do rozhodnutia súdu, keďže boli spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd, ako to vyplýva z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/27/2016, ktorým došlo k zrušeniu uznesenia krajského súdu, ktorý zastavil konanie vo veci súdneho prieskumu z dôvodu straty účinnosti rozhodnutia uplynutím času, na ktoré bolo predbežné opatrenie vydané. Podľa správneho súdu, niet pochýb o tom, že v predmetnej veci je súdny prieskum dôvodný a opodstatnený. Z nálezu Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 138/03-29 vyplýva, že pokiaľ rozhodnutie orgánu verejnej správy, ktorého zákonnosť má byť preskúmaná súdom, môže zasahovať do základných práv a slobôd, potom v záujme zachovania práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, nemôže byť takéto rozhodnutie vylúčené zo súdneho prieskumu, a to bez ohľadu na skutočnosť, či stratilo svoju účinnosť.

6. Správny súd ďalej poukázal na to, že žalobcovi bola predbežným opatrením uložená povinnosť nenakladať s nehnuteľným majetkom - pozemkami bližšie špecifikovanými vo výroku rozhodnutia. Pojem práva nakladať s predmetom vlastníctva (ius disponendi) upravený v ustanovení § 123 Občianskeho zákonníka v sebe zahŕňa viaceré formy nakladania s predmetom vlastníctva. Niečo vykonať, zdržať sa, či strpieť sa predbežným opatrením v zmysle § 50 ods. 1 Daňového poriadku ukladá daňovému subjektu len v rozsahu nevyhnutne potrebnom a primeranom účelu predbežného opatrenia. Správca dane pritom dbá na to, aby pri výkone správy daní nedochádzalo k neprimeranému

zaťažovaní daňových subjektov. Obsahom práva nakladať s predmetom vlastníctva, v danom prípade s nehnuteľným majetkom, a nie hnutelným, ako na viacerých miestach uvádzajú daňové orgány, je disponovanie s vecami alebo právami prostredníctvom právnych úkonov, či už dvojstranných (kúpna zmluva, darovacia zmluva, nájomná zmluva, záložná zmluva, zmluva o zriadení vecného bremena atď.) alebo jednostranných úkonov. Oprávnenie nakladať s vecami alebo právami predstavuje základ pre realizáciu ich ekonomických hodnôt iným spôsobom než užívaním a spotrebou. Vydaním rozhodnutia o predbežnom opatrení obmedzujúcim dispozičné oprávnenie dochádza nevyhnutne k zásahu do základných práv povinnej osoby (daňového subjektu), a to najmä do základného práva užívať vlastný majetok podľa čl. 20 Ústavy SR, do práva slobodne podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť v zmysle čl. 35 ods. 1 Ústavy SR, základného práva na ochranu majetku podľa článku 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru a pod., keď podľa článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť tohto práva, s výnimkou naplnenia podmienok, ktoré ustanoví zákon a ktoré upravujú všeobecné zásady medzinárodného práva. Citovaný článok nebráni právu členských 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. Z vyššie uvedeného vyplýva, že zohľadniac dané hľadiská musí byť zásah do právnej sféry povinnej osoby legitímny a v súlade s princípom proporcionality. Predbežné opatrenie nesmie nikoho obmedziť nad rozsah, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie sledovaného účelu. Zákonná podmienka „v rozsahu nevyhnutne potrebnom“ implikuje požiadavku nevyhnutnosti a požiadavku rozsahu. Splnenie tejto podmienky závisí od súbežného splnenia oboch požiadaviek. Správny súd poukázal na záver Ústavného súdu SR pri posudzovaní nevyhnutnej miery pri vyvlastňovaní v zmysle čl. 20 ods. 4 Ústavy SR, v zmysle ktorého obmedzenie práv je nevyhnutné, keď možno konštatovať, že cieľ obmedzenia nemožno dosiahnuť inak (PL.ÚS 15/1998 z 11.03.1999). Uvedené je použiteľné aj pre iné nútené obmedzenie vlastníckeho práva, za ktoré súd považoval aj zákaz disponovať s majetkom.

7. Ako dôvodnú vyhodnotil správny súd žalobnú námietku týkajúcu sa neurčitosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení, ak správca dane uložil povinnosť zákazu „nakladať“ s pozemkami síce konkrétne uvedenými vo výroku rozhodnutia, avšak bez toho, aby špecifikoval, v čom spočíva „povinnosť nenakladať“ s predmetnými nehnuteľnosťami. Podľa krajského súdu je žiadúce konkretizovať vymedzenie povinností a obmedzení, pretože takto široko formulovaný zákaz nakladať s pozemkami, v danom prípade vzhľadom na predmet podnikania žalobcu, môže viesť k neprimeranému obmedzovaniu daňového subjektu nad rozsah nevyhnutne potrebný. Navyše, napríklad prenajatie pozemkov by mohlo viesť k zvyšovaniu príjmov daňového subjektu, čo by sa mohlo pozitívne odraziť na jeho daňovej povinnosti.

8. Krajský súd taktiež uviedol, že odôvodnená obava musí byť reálna, teda skutočnosti odôvodnenej obavy, že nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyhnutne alebo, že jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami musí byť preukázané, resp. aspoň osvedčené, čo v danom prípade nie je v dostatočnom rozsahu, len na základe analýzy pomerových ukazovateľov týkajúcich sa likvidity a zadlženosti žalobcu. Samotná indicia o nepriznanej dani, resp. o nesprávne priznanej dani, nepostačuje sama o sebe bez súčasného osvedčenia odôvodnenej obavy pre záver o nutnosti vydať predbežné opatrenie. Vysporiadanie sa s odôvodnenou obavou považoval správny súd za nedostatočné, a v tomto rozsahu rozhodnutie žalovaného, ako aj správca dane za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Z odôvodnení rozhodnutí tak žalovaného, ako aj správca dane nevyplýva žiadne konkrétne konanie žalobcu, z ktorého by bolo možné vyvodit' záver o odôvodnenej obave z nesplnenia si daňovej povinnosti, resp. o tom, že by mohli v budúcnosti vzniknúť ťažkosti pri vymáhaní dane. Navyše, predbežné opatrenie môže byť vydané len v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre naplnenie sledovaného účelu. V danom prípade, ak správca dane nekonkretizuje v čom má spočívať zákaz nakladania s pozemkami, teda sa jedná o absolútny zákaz v rozsahu všetkých foriem nakladania s pozemkami, čo potvrdzuje aj žalovaný, ak uvádza, že sa tým myslí zákaz akéhokoľvek nakladania s majetkom uvedeným vo výroku rozhodnutia, nemôže sa podľa názoru správneho súdu jednať o obmedzenie iba v rozsahu nevyhnutne potrebnom, ak by postačovalo obmedzenie určením len niektorých foriem dispozície.

9. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že nie je zrejmé z akých zistených skutočností správca dane pri vydávaní rozhodnutia o predbežnom opatrení vychádzal, k tomuto správny súd uviedol, že z vykonávanej daňovej kontroly správca dane mal už poznatky v dostatočnom rozsahu o tom, že môže byť vo vyrubovacom konaní dovyrubená daň v predpokladanej výške cca 150 000,- € v súvislosti s úpravou daňového základu v dôsledku neuznanej predajnej ceny pozemkov, za ktorú žalobca previedol pozemky spoločnosti PROFINEX dealing, s.r.o. Uvedená skutočnosť musela byť žalobcovi zrejmá, ak sám predložil ďalší znalecký posudok, ktorým preukazoval správnosť ceny, za ktorú boli pozemky prevedené. Niet pochyb o tom, že indícia o nesprávne určenej dani existovala, avšak táto sama o sebe je nepostačujúcim dôvodom pre vydanie predbežného opatrenia bez splnenia ďalších zákonom predpokladaných podmienok, ktorými je odôvodnená obava, že nastanú situácie v súvislosti s nezaplatením dane, ktoré predpokladá zákon v ustanovení § 50 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia nereflektoval na všetky žalobcom uplatnené odvolacie námietky, čo do nepreukázania, neosvedčenia odôvodnenej obavy. Žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorého správna úvaha na základe akých skutočností považoval odôvodnenú obavu za osvedčenú, je zrejmá, ak v odôvodnení rozhodnutia poukázal na analýzu účtovných výkazov porovnaním v čase rokov 2015 až 2017, keď sledoval pomerové ukazovatele týkajúce sa likvidity a zadlženosti daňového subjektu, ktoré ako sám správca dane uviedol považoval za najrelevantnejšie. Žalovaný sa však nevysporiadal s odvolacími námietkami daňového subjektu, neodôvodnil prečo ich považoval za bezvýznamné, v dôsledku čoho je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zároveň nezrozumiteľnosť, ak nedáva odpoveď na namietané skutočnosti v odvolaní. Z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, prečo považoval za jediné relevantné dôkazy pre preukázanie odôvodnenej obavy len výsledky vykonanej analýzy ukazovateľov zadlženosti u žalobcu, resp. celkovej analýzy účtovných výkazov a nezohľadňoval ďalšie žalobcom tvrdené a namietané skutočnosti, najmä čo sa týka samotného správania žalobcu a plnenia si daňových povinností, ale aj vo vzťahu k namietanej nesprávne vykonanej analýze. Daňový poriadok dáva možnosť správcovi dane vydávať predbežné opatrenia v zmysle § 50 ods. 1 Daňového poriadku, avšak môže sa tak stať len v zmysle zákonom predvídaných skutočností, ktoré musia byť preukázané. Aj podľa názoru správneho súdu samotná možnosť redukcie majetku daňového subjektu nepostačuje pre záver o existencii odôvodnenej obavy, že tak žalobca naozaj aj urobí, ak z jeho správania nevyplýva, že by úmyselne zmenšoval svoj majetok. Odôvodnená obava by nemala byť posudzovaná len z objektívneho hľadiska, bez zohľadnenia aj správania sa daňového subjektu. K tvrdeniu žalobcu v replike, že za podstatné považuje to, že žalovaný ani správca dane doposiaľ nijakým spôsobom nepreukázali konkrétne konanie žalobcu, z ktorého by mohli možné obavy vyvodiť, žalovaný nezaujal stanovisko.

10. Z vyššie uvedených dôvodov, správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil pre jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a preto, že vychádzalo z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý bol podkladom pre rozhodnutie a zároveň vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rozhodol tak napriek tomu, že žalobca žiadal zrušiť aj rozhodnutie správcu dane, navyše bez vrátenia veci na ďalšie konanie, zastávajúc názor, že v danom prípade vôbec nebol preukázaný dôvod pre vydanie predbežného opatrenia. Správny súd sa s touto argumentáciou žalobcu nestotožnil. Považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné z dôvodov vyššie uvedených, čo vyústilo do zrušenia rozhodnutia žalovaného v zmysle § 191 ods. 1 písm. d/ a písm. e/ S.s.p. Poukázal i na to, že v súlade s § 191 ods. 4 S.s.p. môže správny súd aj bez návrhu po zrušení rozhodnutia, vrátiť vec na ďalšie konanie orgánu verejnej správy, čo závisí od okolností konkrétneho prípadu.

11. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 3 písm. a/ S.s.p.. Dôvody hodné osobitného zreteľa videl v tom, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil.

12. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, v ktorej krajskému súdu vytýkal nesprávne posúdenie veci. Vo vzťahu k záveru krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení

predbežného opatrenia uviedol, že s týmto názorom sa nemožno stotožniť. Citoval dotknutú výrokovú časť rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia a konštatoval, že takto vymedzenou povinnosťou nenakladať s nehnuteľnosťami sa logicky myslí zákaz akéhokoľvek nakladania (zákaz predaja, prevodu, darovania, atď. ...) s týmto majetkom. Žalovaný taktiež zotrval na svojom stanovisku, že vo svojom rozhodnutí sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. Z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé, že rozhodnutie bolo vydané z dôvodu obavy, že nesplattná alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Rozhodnutie je teda vydané ako záruka na splnenie predpokladanej daňovej povinnosti v čase, kedy ešte nie je presne známa výška daňovej povinnosti, je v ňom podrobne a presne špecifikovaný majetok, na ktorý sa zákaz nakladania vzťahuje, ako aj likvidita daňového subjektu. Taktiež poznamenal, že mnohé námietky, ktoré uvádzal žalobca v odvolaní sú relevantné, avšak až vo vyrubovacom konaní a nie v konaní o zabezpečení dane. Podľa žalovaného odôvodnenie jeho rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane obsahujú všetky skutočnosti, ktoré boli dôvodom pre ich vydanie. Účinky týchto rozhodnutí nemohli nijako obmedziť podnikateľskú činnosť žalobcu či zasiahnuť do jeho ústavných práv narušením jeho dobrej povesti, tak ako to uvádzal žalobca. Žiadal preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol.

13. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že z kasačnej sťažnosti vôbec nie je zrejmé, v čom videl žalovaný právne pochybenie krajského súdu pri jeho rozhodovaní ani jeho názor, ako inak mala byť vec právne posúdená. Zopakovanie argumentácie žalovaného, s ktorou sa krajský súd vysporiadal v rozsudku žalobca nepovažoval za zákonom požadované odôvodnenie kasačnej sťažnosti. Žalovaný ako sťažovateľ bol povinný podradiť dôvody kasačnej sťažnosti pod niektorý z bodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. a/ až j/ S.s.p. a tieto aj zákonným spôsobom vymedziť. Dôvodom kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 S.s.p. nie je, ak sťažovateľ nekonkretizuje vady v konaní, či vady v právnom posúdení, ktorých sa mal krajský súd dopustiť. V tejto spojitosti poukázal napr. na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžfk/36/2017. Žalobca sa ďalej stotožnil so záverom krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia, keď žalovaný v kasačnej sťažnosti nepredložil žiadny argument o tom, že záver krajského súdu je nesprávny. Taktiež ako krajským súdom správne posúdený a žalovaným v kasačnom konaní nespochybný vyhodnotil záver o nedostatočnom vysporiadaní sa žalovaného s odvolacími námietkami žalobcu. S poukazom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného odmietol, resp. zamietol ako nedôvodnú.

14. Proti rozsudku krajského súdu v časti výroku o trovách konania podal z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť žalobca. Namietal, že krajský súd mu nepriznal náhradu trov konania napriek tomu, že mal plný úspech vo veci. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že uplatnil dôvody hodné osobitného zreteľa, ktoré videl v tom, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil. Odvolávajúc sa na odbornú literatúru ako aj judikatúru vyslovil názor, že pre posúdenie miery úspechu nie je rozhodujúce, nakoľko žalobca uspel s uplatnením žalobných bodov. Rovnako irelevantné je aj to, či správny súd zrušil spolu s napadnutým rozhodnutím aj rozhodnutia orgánov verejnej správy vydané v nižšej inštancii. V zmysle ustálenej judikatúry platí, že ak žalobca žiadal v žalobe zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy alebo skôr vydané rozhodnutie a správny súd mu v tejto časti žaloby nevyhovie, t.j. ak k ich zrušeniu nedôjde, no žalobca bol úspešný, pretože došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia, tento „dielč“ neúspech nemá vplyv na náhradu trov konania. Pokiaľ sa týka dôvodov hodných osobitného zreteľa s poukazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. 2MCdo/17/2009 zdôraznil, že ust. § 167 ods. 3 písm. a/ S.s.p. nie je možné vykladať tak, že je naň možné prihliadnuť kedykoľvek bez zreteľa na základné zásady rozhodovania o trovách konania. Účastníkovi, ktorý mal vo veci úspech, nemožno nepriznať náhradu trov podľa tohto ustanovenia len na základe všeobecného záveru hodnotiaceho dosah rozhodnutia o určitom druhu nárokov konaní. Použitie tohto ustanovenia musí zodpovedať osobitným

okolnostiam konkrétneho prípadu a musí mať vždy výnimočný charakter. Žalobca preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu v časti výroku o trovách konania zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná. Kasačný súd taktiež preskúmal rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti žalobcu (§ 453 ods. 1 a 2 S.s.p.), keď po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná a rozsudok krajského súdu je potrebné v časti výroku o trovách konania zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

16. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

17. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p. kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

18. Podľa § 454 S.s.p. na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

19. Kasačný súd vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti žalovaného uvádza, že z hľadiska dôvodov kasačnej sťažnosti Správny súdny poriadok v ust. § 440 ods. 2 veta prvá presne definuje, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ tohto zákona možno odôvodniť iba dôvodmi tam uvedenými a dôvod kasačnej sťažnosti musí sťažovateľ vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Vzhľadom na to, že kasačný súd je viazaný obsahovým vymedzením dôvodu kasačnej sťažnosti, je potrebné, aby sťažovateľ konkrétne špecifikoval právnu otázku a uviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenie. Kasačná sťažnosť má slúžiť predovšetkým na nápravu výnimočných najzávažnejších procesných pochybení a riešenie otázok zásadného právneho významu a zjednocovanie judikatúry so svojim nezameniteľným vplyvom na posilňovanie princípu, právnej istoty, z tohto hľadiska nie je ani prípustné, aby sťažovateľ, povinne zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom napr. poukázal na svoje podania pred krajským súdom, ale musí v sťažnostných bodoch v prvom rade odôvodniť prípustnosť kasačnej sťažnosti tak, aby kasačný súd mal základ pre svoje rozhodnutie o tom, či kasačná sťažnosť je spôsobilá vyvolať ten procesný následok, že ju kasačný súd vecne prejedná.

20. V predmetnej veci kasačný súd z obsahu kasačnej sťažnosti zistil, že žalovaný v nej výslovne nekonkretizoval, v ktorom z kasačných dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 S.s.p. vzhliadol pochybenie krajského súdu, keď len zotrval na svojej doterajšej argumentácii obsiahnutej v jeho rozhodnutiach, resp. vyjadreniach podaných krajskému súdu. Napriek tomu možno z obsahu kasačnej sťažnosti vyvodiť, že žalovaný v nej nesúhlasiac so záverom krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia predložil vlastnú argumentáciu, podľa ktorej (citujúc dotknutú výrokovú časť rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia) takto vymedzenou povinnosťou nenakladať s nehnuteľnosťami mal na mysli zákaz akéhokoľvek nakladania (zákaz predaja, prevodu, darovania, atď. ...) s týmto majetkom. Žalovaný však konkrétne nešpecifikoval právnu otázku, resp. neuviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenie, a preto nemožno uzavrieť, že by došlo k právne relevantnému nastoleniu otázky zásadného právneho významu, ktorou by žalovaný konfrontoval svoje právne závery s právnym posúdením veci krajským súdom. Aj napriek tomu však kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k otázke vymedzenia/určitosti výroku rozhodnutia o

predbežnom opatrení a jeho vplyvu na zákonnosť rozhodnutia. Zákonodarca v ust. § 50 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku síce explicitne nevymenúva možné spôsoby dispozície s majetkom, na ktoré sa obmedzenie uložené predbežným opatrením vzťahuje (uvádza iba všeobecnú požiadavku nenakladať s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí), avšak je zrejmé, že ide o všetky spôsoby nakladania s majetkom, ktoré vedú k zníženiu jeho hodnoty, resp. k zmareniu účelu sledovaného predbežným opatrením. Predbežné opatrenie podľa § 50 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku je inštitútom, ktorým správca dane dočasne a v rozsahu nevyhnutne potrebnom obmedzuje právo daňového subjektu nakladať s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí, ak je odôvodnená obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Kasačný súd zastáva názor, že s ohľadom na neprípustnosť neprimeraného obmedzenia daňového subjektu nad rozsah nevyhnutne potrebný je namieste i vymedzenie/špecifikácia spôsobov nakladania s majetkom, ktoré sa predbežným opatrením zakazujú, keďže primeranosť obmedzenia sa týka nielen rozsahu majetku, ale nepochybne aj okruhu možných dispozičných úkonov, ktorými by mohlo dôjsť k zníženiu jeho hodnoty, resp. k ohrozeniu úhrady či vymožitelnosti dane. Pokiaľ je predbežným opatrením uložené zdržať sa akéhokolvek nakladania s majetkom (v danom prípade s nehnuteľnosťami), spadá tu i napr. užívanie nehnuteľnosti jej vlastníkom, či také nakladanie s nehnuteľnosťou, s ktorým je spojené dosahovanie príjmu, čo by sa nepochybne nepriečilo účelu sledovaným predbežným opatrením. V tejto spojitosti nemožno opomínať ani požiadavku viažucu sa k predvídateľnosti postupu správcu dane, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty, keď daňovému subjektu (z výroku rozhodnutia, ako jeho vykonateľnej časti) musí byť zrejmý okruh dispozičných úkonov, vykonaním ktorých by došlo k porušeniu povinnosti uloženej mu správcom dane. Kasačný súd preto závery krajského súdu týkajúce sa otázky určítosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení, ako aj ich zdôvodnenie považoval za správne a dostatočné.

21. Žalovaný v kasačnej sťažnosti pridržiavajúc sa svojich podaní mal za to, že vo svojom rozhodnutí sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, keď z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé, že rozhodnutie bolo vydané z dôvodu obavy, že nesplattná alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. V tejto spojitosti kasačný súd (tak, ako to konštatoval vyššie) musel uviesť, že žalovaný v kasačnej sťažnosti len zopakoval svoje argumenty, ktoré uvádzal vo svojich skôr podaných vyjadreniach a s ktorými sa krajský súd náležitým spôsobom vysporiadal. Žalovaný v kasačnej sťažnosti nepredostrel žiadnu právnu argumentáciu, ktorou by spochybnil správnosť, či dostatočnosť záverov krajského súdu týkajúcich sa otázky odôvodnenia napadnutých rozhodnutí daňových orgánov.

22. S poukazom na vyššie uvedené preto kasačnému súdu neostávalo nič iné ako kasačnú sťažnosť žalovaného zamietnuť podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

23. Kasačný súd taktiež preskúmal rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorou krajskému súdu vytýkal nesprávne právne posúdenie veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. v súvislosti s tým, že krajský súd mu nepriznal nárok na náhradu trov konania napriek tomu, že mal plný úspech vo veci. Kasačný súd preskúmajúc napadnutý rozsudok krajského súdu v časti výroku o trovách konania zistil, že žalobca sa svojou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane (bez vrátenia veci na ďalšie konanie). Krajský súd napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 3 písm. a/ S.s.p., pričom dôvody hodné osobitného zreteľa vzhľadom v tom, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil.

24. V zmysle § 167 ods. 1 S.s.p. správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že základným kritériom pre nárok na náhradu trov v súdnom preskúmvacom konaní je miera/pomer úspechu, ktorú správny súd posudzuje tak, že

porovná žalobný návrh a výrok rozhodnutia správneho súdu, ktorým sa konanie končí. Pokiaľ sa týka posúdenia miery úspechu nie je podstatným, nakoľko žalobca uspel s uplatnením žalobných bodov a na mieru úspechu nemá vplyv ani to, že správny súd zrušil aj ďalšie výroky napadnutého rozhodnutia s ohľadom na ich závislú povahu k výroku, vo vzťahu ku ktorému bol žalobca úspešný. Ako bezvýznamné pre posúdenie miery úspechu je aj to, či správny súd zruší spolu s napadnutým rozhodnutím aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa. „Ak žalobca žiadal v žalobe zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy alebo skôr vydané rozhodnutie a správny súd mu v tejto časti žaloby nevyhoví, t.j. ak k ich zrušeniu nedôjde, no žalobca bol úspešný, pretože došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia (či opatrenia), tento „dielč“ neúspech nemá vplyv na náhradu trov konania.“ (str.816 komentára k Správne súdnej poriadku, Baricová, Fečík, Števíček, Filová a kolektív, 2018) Pokiaľ sa teda žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane (bez vrátenia veci na ďalšie konanie) a krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol tak, že zrušil iba rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, nevyhovenie žalobnému návrhu v takomto rozsahu (či už vo vzťahu k zrušeniu rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa, prípadne zrušenia rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie) nemohlo mať vplyv na úspech žalobcu v konaní a s tým spojený nárok na náhradu trov konania. V súvislosti s krajským súdom zvolenou aplikáciou § 167 ods. 3 písm. a/ S.s.p., je potrebné uviesť, že predmetné ustanovenie nemožno interpretovať tak, že ho možno použiť kedykoľvek bez ohľadu na základné zásady rozhodovania o trovách konania. Za tohto stavu, t.j. keď žalobca bol v konaní úspešný, nemožno mu nepriznať náhradu trov konania podľa tohto ustanovenia, resp. považovať za dôvod hodný osobitného zreteľa (predstavujúci odchýlku od zásady zodpovednosti za výsledok, ktorá sa uplatňuje vo výnimočných prípadoch majúcich základ v iných procesných, ale aj faktických skutočnostiach) skutočnosť, že výrok rozsudku nezodpovedal v plnom rozsahu žalobnému petitu.

25. Kasačný súd preto rozsudok krajského súdu v časti výroku o nároku na náhradu trov konania postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu bude v ďalšom konaní postupovať vo vyššie naznačenom smere, t.j. pri rozhodovaní o nároku na náhradu trov konania bude vychádzať z úspechu žalobcu v konaní.

26. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

27. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 a 2 S.s.p. a § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

28. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.