

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/41/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6019200667  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 07. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6019200667.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Mytikas s.r.o., so sídlom Cementárska cesta 16, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 44 090 021, právne zast.: JUDr. Ing. Darina Králiková, advokátka so sídlom Námestie Štefana Moysesa 17A, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/195498/2016/STA zo dňa 22. apríla 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/234/2019-44 zo dňa 24. júna 2020, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Colný úrad Banská Bystrica (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „colný úrad“) rozhodnutím č. 680005546/2015-5164 zo dňa 28. decembra 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) v zmysle § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) uložil žalobcovi ako prevádzkovateľovi daňového skladu v zmysle § 19 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon č. 106/2004 Z. z.“) povinnosť, pred prvým prijatím tabakového výrobku (cigariet zn. LAURA), zložiť peňažnú sumu vo výške rovnajúcej sa spotrebnej dani z tabakových výrobkov, pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tabakového výrobku, ktoré žalobca plánuje skladovať v priestoroch daňového skladu za obdobie 12 mesiacov.

2. Prvostupňový orgán konštatoval, že žalobcovi bolo udelené Osvedčenie o registrácii na spotrebnú daň z tabakových výrobkov a povolenie na prevádzkovanie daňového skladu, na základe ktorých bol oprávnený vyrábať, spracúvať, skladovať, prijímať alebo odosielať tabakový výrobok - cigary. Žalobca colnému úradu oznámil, že bude v priestoroch daňového skladu vyrábať tabakové výrobky (cigarety zn. Mytikas) s ročným objemom 1000 ks a prijímať, skladovať a odosielať cigarety zn. LAURA s ročným objemom 1000 000 ks, pričom uviedol, že tieto cigarety nebudú uvádzané do voľného obehu a po uskladnení budú prepustené do colného režimu vývoz a prepravené do miesta výstupu v zmysle § 28 zákona č. 106/2004 Z. z. Na základe uvedeného oznámenia colný úrad doplnil povolenie na prevádzkovanie daňového skladu a žalobca uhradil zábezpeku na daň vo výške 100 EUR. Vzhľadom na dôvodnú obavu, že v prípade porušenia zákona č. 106/2004 Z. z. bude nevyrubená daň v pomere k výške zloženej zábezpeky nevyhnutiteľná, colný úrad pristúpil k rozhodnutiu o uložení predbežného opatrenia.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 1100902/195498/2016/STA zo dňa 22. apríla 2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V rámci odôvodnenia uviedol, že inštitúty zábezpeky a predbežného opatrenia sa navzájom nevylučujú a sledujú rovnaký cieľ. V danom prípade išlo o preventívne opatrenie colného úradu, ktoré nezakladalo novú povinnosť. Zábezpeka na daň slúži na zabezpečenie spotrebnej dane, ktorá vznikne uvedením tovaru do daňového voľného obehu za kalendárny mesiac a ktorá sa použije na jej úhradu v prípade, ak splatná daň nebola uhradená. Spotrebná daň na cigarety LAURA v deklarovanom množstve 1000 000 ks predstavovala sumu 91.000 EUR. To, či daňová povinnosť vznikne záleží na správaní žalobcu. Žalovaný mal teda za to, že colný úrad neprejudikoval, že sa žalobca dopustí protiprávneho konania, ale prijal toto preventívne opatrenie z dôvodu, že mal indície o zvýšenom riziku vzniku daňového nedoplatku.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Žalobca sa žalobou podanou na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci na ďalšie konanie.

5. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že (I) prvostupňový orgán neuviedol, aké konanie žalobcu zakladá obavu, že sa žalobca dopustí protiprávneho konania uvedením tabakových výrobkov do daňového voľného obehu a kedy by mohla nastať situácia, že daň bude nevyhľadateľná, (II) žalobcovi nevznikla povinnosť zložiť zábezpeku na daň z dôvodu, že tabakové výrobky zn. LAURA nebude uvádzať do daňového voľného obehu, (III) rozhodnutie žalovaného je zmätočné, irelevantné a nepreskúmateľné, (IV) žalobca neporušil žiadne povinnosti vyplývajúce mu z právnych predpisov pri prevádzkovaní daňového skladu, (V) z predbežného opatrenia nie je zrejme jeho dočasnosť, (VI) k uloženiu predbežného opatrenia došlo len 6 dní po vydaní povolenia na prevádzkovanie daňového skladu a (VII) žalobcovi bola odňatá možnosť vyjadriť sa k jednotlivým tvrdeniam žalovaného, ktoré neboli predmetom konania na prvom stupni.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol, aby ju správny súd zamietol. V rámci svojej argumentácie poukázal na svoje jednotlivé zistenia, pričom v podstatnom zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí.

7. Správny súd rozsudkom č. k. 23S/73/2016-34 zo dňa 24. augusta 2016 správnu žalobu zamietol. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie nebolo vydané v rozpore s Daňovým poriadkom, nemá trvalú povahu a umožňuje obnovenie pôvodného stavu v budúcnosti. Poukaz na to, že žalobca by mohol cigarety skladovať neobmedzený čas považoval správny súd za účelové, v rozpore s jeho vlastným vyjadrením o následnom vývoze do tretích krajín a v rozpore s účelom podnikania. Podľa správneho súdu žalovaný uviedol, čo malo zakladať obavu, že žalobca sa dopustí protiprávneho konania a prečo prijal takéto preventívne opatrenie. Rovnako sa správny súd stotožnil s tým, že inštitút zábezpeky na daň je potrebné chápať v spojení s predbežným opatrením, pričom tieto právne inštitúty sa navzájom nevylučujú. Záverom uviedol, že ak žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol skutočnosti vyplývajúce zo zistení orgánov činných v trestnom konaní, nespôsobuje to nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

8. Proti vyššie uvedenému rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie. V kasačnej sťažnosti najmä uviedol že (I) nesúhlasí s názorom súdu, že predbežné opatrenie má dočasný charakter, (II) neboli osvedčené skutočnosti odôvodňujúce použitie inštitútu predbežného opatrenia, (III) žalobca neporušil žiadne svoje povinnosti, (IV) tvrdenia žalovaného neboli predmetom prvostupňového konania a nemal možnosť sa k nim vyjadriť, (V) člen rozhodujúceho senátu správneho súdu je blízkou osobou žalovaného a (VI) žalobcovi bolo obmedzené právo na podnikanie.

9. Člen senátu 23S, sudca JUDr. Peter Kvietok, sa vo vzťahu k namietanej zaujatosti vyjadril podaním zo dňa 19. decembra 2016, pričom uviedol, že sa necíti byť zaujatý a námietka nespĺňa zákonné náležitosti.

10. Žalovaný vo vyjadrení k predmetnej kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii a navrhol ju zamietnuť.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/66/2017 zo dňa 24. októbra 2019 rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil súdu na ďalšie konanie. NS SR mal za to, že rozhodnutie súdu je nepreskúmateľné, keďže z neho nie je zrejme, na základe akých skutkových okolností dospel súd k svojmu záveru, akým spôsobom na danú vec aplikoval relevantné ustanovenia a aká bola jeho logická úvaha. Zároveň zdôraznil, že pri použití inštitútu predbežného opatrenia je potrebné zohľadniť a dostatočne uviesť odôvodnenú obavu, že dodatočne určené dane nebudú zaplatené riadne a včas, prípadne že vymáhanie vzniknutého nedoplatku bude spojené s neprímeranými ťažkosťami alebo

plnenie bude nevyhnutelné. NS SR tiež poukázal na to, že žalobca sa nemal možnosť oboznámiť so všetkými výsledkami vykonaného dokazovania.

12. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 19. mája 2020 uviedol, že colný úrad vydal rozhodnutie o vyrubení dane č. 680004795/2017-5138 zo dňa 27. januára 2017, ktorým de facto potvrdil obavu, že nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti nevyhnutelná. Doposiaľ vedené daňové exekučné konanie na základe predmetného rozhodnutia bolo bezúspešné.

13. Rozsudkom č. k. 23S/234/2019-44 zo dňa 24. júna 2020 správny súd žalobu opätovne zamietol.

14. Správny súd mal za to, že nebolo postačujúce deklarovanie žalobcu o neuvádzaní tabakových výrobkov do daňového voľného obehu. Colný úrad vydal svoje rozhodnutie vzhľadom na zvýšenú mieru rizikovosti, ktorá bola odôvodnená (I) personálnym prepojením prostredníctvom osoby konateľa na daňové subjekty s nedoplatkami na spotrebných daniach, (II) postupom žalobcu, ktorý sa najskôr registroval ako podnik na výrobu cigár, následne sa snažil rozšíriť predmet činnosti aj na skladovanie cigariet, hoci nespĺňal podmienky na vydanie povolenia na prevádzkovanie skladu tabakových výrobkov, (III) žalobcovou žiadosťou o registráciu ako podnik na výrobu cigariet, pričom hoci formálne podmienky pre vydanie povolenia na daňový sklad splnil, jeho úmysel vyrábať cigarety bol spochybnený a (IV) uvádzaním rôznych údajov o množstve cigariet, ktoré žalobca predpokladal skladovať. Z uvedených dôvodov sa správny súd nestotožnil s tvrdením, že colný úrad vo svojom rozhodnutí neuviedol, ktoré skutočnosti mali zakladať obavu, že sa v budúcnosti dopustí protiprávneho konania. Dôvodná obava v zásade nemusí byť absolútne preukázaná, ide v podstate o osvedčenie na základe indícií zakladajúcich podozrenie, ktoré sa v budúcnosti môžu alebo nemusia naplniť. Správny súd poukázal na to, že žalovaný rozšíril argumentáciu o existencii odôvodnenej obavy o skutočnosti uvedené v prekladacej správe, v ktorej colný úrad poukázal na Analytickú správu, z ktorej vyplýva zvýšená miera rizikovosti žalobcu.

15. Správny súd ďalej konštatoval, že v danej veci žalovaný nevykonával dokazovanie, a teda nebol povinný s jeho výsledkami oboznámiť žalobcu. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia použil údaje o množstve dovezených cigariet do daňového skladu účastníka konania, pričom tieto údaje boli samotnému žalobcovi známe, nakoľko bol prítomný pri miestnom zisťovaní v rámci vykonávaného dozoru správcom dane. Žalovaný bol podľa súdu oprávnený na odôvodnenie správnosti výroku prvostupňového rozhodnutia rozšíriť argumentáciu aj o ďalšie okolnosti, ktoré vyšli najavo, ktoré len umocňovali správnosť záveru colného úradu o existujúcej dôvodnej obave. Zároveň žalobca nespochybňoval informácie vyplývajúce zo zápisníc o miestnom zisťovaní, namietal len to, že sa nemal možnosť k nim vyjadriť. Pokiaľ by správny súd považoval túto žalobnú námietku za relevantnú privodiť zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, s prihliadnutím na konkrétne okolnosti tejto veci, išlo by o prílišný formalizmus. Žalobca ničím neodôvodňoval ako by sa jeho situácia zmenila k priaznivejšiemu výsledku, pokiaľ by bol oboznámený so skutočnosťami, ktoré mienil žalovaný uviesť v odôvodnení svojho rozhodnutia, pričom tieto skutočnosti mu boli známe.

16. K námietke žalobcu, týkajúcej sa nemožnosti obnovenia pôvodného stavu a trvalej podoby rozhodnutia správny súd poukázal na bod 65. svojho predchádzajúceho rozsudku. Spôsob zrušenia predbežného opatrenia, resp. podmienky straty účinnosti predbežného opatrenia vyplývajú z ustanovení § 50 ods. 5 a ods. 6 Daňového poriadku. Pokiaľ by skutočne došlo k vývozu cigariet tak ako deklaroval žalobca, t. j. realizoval by sa zákonný postup prepravy v pozastavení dane, nevznikla by žalobcovi daňová povinnosť zaplatiť spotrebnú daň, čo by v zmysle právnej úpravy vyústilo do zrušenia predmetného opatrenia.

17. Námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia z dôvodu nedostatočného odôvodnenia nepovažoval správny súd za dôvodnú. Žalovaný dostatočným spôsobom odôvodnil, prečo bolo prijaté toto preventívne opatrenie a aké indície ho k tomu viedli. Rozhodnutia oboch orgánov plne zodpovedajú aplikovanej právnej úprave na zistený skutkový stav. Skladované cigarety neboli nijako zabezpečené a prípadným uvedením celého množstva cigariet do daňového voľného obehu, neukončením prepravy, či stratou cigariet z daňového skladu, by vznikla žalobcovi daňová povinnosť v stanovenej výške. Z rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, z akých predpokladov vychádzali, ktoré ich doviedli k indícii o zvýšenej miere rizikovosti daňového subjektu a s tým súvisiaceho zvýšeného rizika, že k porušeniu daňových predpisov, a teda aj k vzniku daňovej povinnosti eventuálne následne jej nesplneniu, by skutočne mohlo dôjsť.

18. Na poukaz žalobcu, že cigarety sú zabalené, pričom texty na spotrebiteľskom balení sú uvedené len v anglickom jazyku a nie sú opatrené ani kontrolnou známkou, a preto je nemysliteľné, aby boli v tomto stave uvádzané do daňového voľného obehu súd poznamenal, že toto nie je prekážkou, aby v konečnom dôsledku cigarety mohli byť uvádzané do daňového voľného obehu, resp. že by došlo k ich strate, pretože za uvedenie tabakových výrobkov do daňového voľného obehu je v zmysle § 2 ods. 1 písm. i) zákona č. 106/2004 Z. z. potrebné chápať akékoľvek vyňatie tabakových výrobkov z

pozastavenia dane. To, že cigarety nie sú opatrené kontrolnou známkou nie je zárukou toho, že nemôžu byť uvedené do daňového voľného obehu, s čím zákon spája vznik daňovej povinnosti.

### III. Kasačná sťažnosť

19. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g), h) a i) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ považoval za nezákonné nahrádzanie absencie odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia uvádzaním skutočností žalovaným, ktoré neboli predmetom prvostupňového konania. Pokiaľ žalovaný poukazoval na skutočnosti, ktoré neboli predmetom prvostupňového konania, nemožno hovoriť o nevykonávaní dokazovania. Hoci aj boli skutočnosti uvádzané žalovaným sťažovateľovi známe, ak netvorili obsah prvostupňového rozhodnutia, nemal dôvod sa k nim vyjadriť. Keďže tieto skutočnosti boli podkladom napadnutého rozhodnutia, sťažovateľovi bolo odňaté právo vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam tvoriacim podklad rozhodnutia. Ak by malo byť dvojinštančné konanie ponímané ako jeden celok, stratila by dvojinštančnosť zmysel, nakoľko úlohou žalovaného je vykonávanie dohľadu nad zákonnosťou rozhodnutia prvostupňového orgánu. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že ak by mu aj niektoré skutočnosti, ktoré neboli obsahom prvostupňového rozhodnutia neprivedli priaznivejší výsledok, to samo o sebe nezakladá právo žalovaného na to, aby mu odňal možnosť vyjadriť sa k podkladom rozhodnutia. Tvrdenie správneho súdu, že by šlo o prílišný formalizmus je preto zarážajúce. Sťažovateľ akcentoval neodôvodnenosť prvostupňového rozhodnutia. Úlohou žalovaného nebolo konvalidovať absenciu odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia novými skutočnosťami, ale posúdiť, či je toto rozhodnutie zákonné, či boli dodržané procesné práva účastníka konania a či je rozhodnutie náležite odôvodnené. Pokiaľ tak nebolo, mal prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ mal za to, že z uloženého predbežného opatrenia nie je zrejmá jeho dočasnosť, keďže z Daňového poriadku vyplýva, že môže trvať nepretržite, a to i po zániku prevádzkovania daňového skladu, nakoľko správny orgán už teraz bezdôvodne uvádza, že žalobca si nebude plniť svoje povinnosti. Preto nemožno predpokladať, že by predbežné opatrenie zrušil pominutím dôvodov, pre ktoré ho nariadil. Ak nedôjde k porušeniu právnych predpisov zo strany žalobcu, predbežné opatrenie nemôže s ohľadom na § 50 ods. 6 Daňového poriadku stratiť účinnosť priamo zo zákona. Zákon sťažovateľovi neuvádza povinnosť vykonať vývoz výrobkov mimo EÚ do určitého času od jeho prijatia. Je to len na jeho podnikateľskom a investičnom riziku a týmto spôsobom je naňho vyvíjaný nátlak. Ak by podmienky započatia vývozu nikdy nedokázal splniť, predbežné opatrenie by nemohlo stratiť účinnosť priamo zo zákona, pričom zo strany žalobcu by zároveň nedošlo k správaniu vyžadovanému správcom dane a z jeho iniciatívy by nebolo nikdy zrušené. Zákon č. 106/2004 Z. z. umožňuje žalobcovi skladovať tabakové výrobky neobmedzený čas a prvostupňový orgán neuviedol vo svojom rozhodnutí dôvod zakladajúci obavu o porušení predpisov zo strany žalobcu.

22. Sťažovateľ tiež nesúhlasil so záverom správneho súdu, že žalovaný podrobne odôvodnil predpoklad, že by zo strany sťažovateľa mohlo dôjsť k porušeniu zákona a vzniku nedoplatkov. Colný úrad len konštatoval, že v prípade porušenia zákona č. 106/2004 Z. z. bude nevyhnutná daň, avšak neuviedol, ktoré skutočnosti týkajúce sa sťažovateľa zakladajú túto obavu. Opätovne uviedol, že (I) mu nevnikla povinnosť zložiť zábezpeku na daň za tabakové výrobky, pretože ich nebude uvádzať do daňového voľného obehu, (II) výrobky nie sú označené slovenskou kontrolnou známkou, (III) nikdy neporušil povinnosti vyplývajúce mu zo zákona, (IV) prvostupňové rozhodnutie je nepreskúmateľné, (V) nemá žiadne personálne prepojenia a vo veci trestného stíhania bol oslobodený spod obžaloby. Z uvedených dôvodov sťažovateľ namietal nevysporiadanie sa súdu s ním predloženými tvrdeniami a dôkazmi.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že jednotlivé námietky sú bezpredmetné a z uvedeného dôvodu navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

### IV. Posúdenie kasačného súdu

24. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene

a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokovaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu č. 3 a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

26. Kasačný súd sa v rámci posúdenia predmetnej veci zaoberal tromi právnymi otázkami, a síce vplyvom nedodržania procesných postupov na zákonnosť rozhodnutia žalovaného, dočasnou uloženou predbežným opatrením a namietanou nepreskúmateľnosťou rozsudku správneho súdu.

27. Sťažovateľ v podstate namietal, že mu bolo znemožnené vyjadriť sa k podkladom rozhodnutia žalovaného, ktorý doplnil dokazovanie a vydal rozhodnutie, v ktorom de facto doplnil argumentáciu colného úradu. Uvedené pochybenie bolo správne súdu vytknuté aj v bode 49. zrušujúceho rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžfk/66/2017. Kasačný súd mal zo súdneho spisu za preukázané, že správny súd po zrušení a vrátení veci na ďalšie konanie nariadil na 24. júna 2020 pojednávanie, na ktoré boli riadne predvolaní tak sťažovateľ, ako aj žalovaný. Právna zástupkyňa sťažovateľa podaním zo dňa 8. júna 2020 správne súdu oznámila, že súhlasí aby bola vec rozhodnutá bez ústneho pojednávania. Zároveň sa ani sťažovateľ a ani jeho právna zástupkyňa nariadeného pojednávania nezúčastnili. Z obsahu zápisnice o pojednávaní zo dňa 24. júna 2020 vyplýva, že žalovaný sa vyjadril k podkladom napadnutého rozhodnutia tak, že tie tvorili zápisnice z miestneho zisťovania, ktoré museli byť sťažovateľovi známe, keďže bol osobne prítomný pri miestnom zisťovaní a informácie z trestného konania neboli podkladom rozhodnutia žalovaného. Správny súd svoj postup po zrušení a vrátení veci popísal v bodoch 36. až 40. odôvodnenia napadnutého rozsudku.

28. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 518/2021, v zmysle ktorého: „... ústavný súd ďalej zdôrazňuje, že vo svojej doterajšej judikatúre už viackrát zdôraznil, že ústava nechráni práva teoretické a iluzórne, ale chráni práva konkrétne, teda práva vykonateľné, realizovateľné a efektívne (napr. PL. ÚS 25/01, I. ÚS 5/02, PL. ÚS 13/09, PL. ÚS 19/09, PL. ÚS 111/2011).

20. Ústavný súd rovnako zdôrazňuje, že nepristupuje k vyhovneniu ústavnej sťažnosti v prípadoch, keď zo strany orgánov verejnej moci síce k určitému pochybeniu došlo, avšak jeho intenzita a existujúca príčinná súvislosť medzi namietaným porušením ústavou garantovaného práva a jeho dôsledkami na spravodlivosť procesu ako celku nemala podstatný dosah (m. m. IV. ÚS 320/2011). V tejto súvislosti ústavný súd rovnako akcentuje, že nie každé porušenie zákona zo strany orgánu verejnej moci má automaticky za následok porušenie ústavou garantovaného základného práva, v posudzovanom prípade základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy či práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 100/2013).

21. Nevyhnutným predpokladom pre vyslovenie porušenia sťažovateľmi označených práv zaručených ústavou, listinou a dohovorom je teda aj priamy dopad vady alebo nedostatku vytkaných orgánu verejnej moci na tieto práva (I. ÚS 74/05, I. ÚS 241/07)...

29. Aj v tomto ohľade naďalej zostáva v platnosti zásada „vigilantibus iura scripta sunt“, t. j. bdelym patrí právo. V slobodnej spoločnosti je predovšetkým vecou nositeľov práv, aby svoje práva hájili a starali sa o ne (vigilantibus iura). Ten, kto sa stavia k ochrane svojich práv s neospravedlivo ľahostajnosťou alebo nevedomosťou, nemôže s úspechom požadovať ochranu týchto svojich práv na ústavnom súde.“

29. Z vyššie uvedeného podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že správny súd nepochybil, práve naopak, postupoval v súlade s právnym názorom kasačného súdu a vytvoril priestor pre sťažovateľa, aby sa na nariadenom pojednávaní oboznámil s podkladmi rozhodnutia žalovaného a aby sa k nim prípadne vyjadril. Bolo v plnej dispozícii sťažovateľa, či tak urobí, alebo nie. Navyše je potrebné zdôrazniť, čo v podstate aj sám sťažovateľ tvrdí, že podklady napadnutého rozhodnutia mu boli známe. Účelom konania v správnom súdnom konaní, či už pred správne alebo kasačným súdom, nie je a nemôže byť neustále opakované zrušovanie rozhodnutí v prípadoch, ak ich podklady boli účastníkom konania preukázateľne známe a mali možnosť sa k nim vyjadriť.

30. 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 nesplatená daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyhnutne potrebné uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečo 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.

31. Podľa § 50 ods. 5 Daňového poriadku správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené; ak pominul dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší len čiastočne.

32. Podľa § 50 ods. 6 Daňového poriadku predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom zaplatenia 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.

33. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou, že predbežné opatrenie môže trvať nepretržite. Už zo samotnej dikcie príslušných ustanovení Daňového poriadku vyplýva dočasná povaha predbežného opatrenia. NS SR v už citovanom rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/66/2017 akcentoval význam predbežného opatrenia ako inštitútu, ktorý zasahuje do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a ktorého použitie má vykazovať znaky primeranosti. Pokiaľ však sťažovateľ namieta, že predbežné opatrenie môže trvať nepretržite, uvedené je v rozpore so znením § 50 ods. 1 a ods. 5 Daňového poriadku, ako aj so samotným účelom tohto inštitútu. Zákonodarca sám v Osobitnej časti Dôvodovej správy k Daňovému poriadku uvádza: „Inštitútom predbežného opatrenia správca dane počas daňovej kontroly ako aj počas miestneho zisťovania obmedzuje dispozičné právo daňového subjektu s jeho majetkom. Týmto ustanovením si správca dane predovšetkým zabezpečuje majetok, resp. finančné prostriedky, na zaplatenie dane. Správca dane počas daňovej kontroly obmedzuje dispozičné právo kontrolovaného daňového subjektu s jeho majetkom. Predbežné opatrenie ukladá správca dane rozhodnutím, proti ktorému nie je prípustné odvolanie. Pokiaľ by daňový subjekt konal v rozpore s obmedzením uloženým v rozhodnutí o predbežnom opatrení, jeho úkony by boli zo zákona neplatné. Ak pominie dôvod, pre ktorý bolo predbežné opatrenie uložené, správca dane toto opatrenie zruší. Ak pominul dôvod len čiastočne, správca dane predbežné opatrenie zruší len sčasti. Ak bola daň alebo daňový nedoplatok zaplatený, predbežné opatrenie stráca účinnosť, o tom správca dane upovedomí daňový subjekt.“

34. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie NS SR sp. zn. 8Sžf/101/2014, v zmysle ktorého: „S poukazom na vyššie uvedené má najvyšší súd za to, že rozhodnutie o predbežnom opatrení podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. možno považovať za rozhodnutie dočasného charakteru, nakoľko je iba dočasným opatrením, ktorého účinky budú trvať len do uhradenia prípadného daňového nedoplatku podľa výsledkov daňovej kontroly. Inštitút predbežného opatrenia v zmysle ust. podľa § 50 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. je totiž potrebné chápať ako správne opatrenie sui generis, teda nie ako druh sankcie, resp. trestu. Tento inštitút má len dočasný, preventívny charakter, keďže uvedeným rozhodnutím správny orgán zakázal predaj, scudzenie a iné nakladanie s osobným motorovým vozidlom HYUNDAI Santa Fe DM/C5D14/A62BZI, evidenčné číslo: D VIN: K a to len do uhradenia daňového nedoplatku podľa výsledkov daňovej kontroly, teda len po určitú dobu a zákonom predpísaným spôsobom. Spôsobilosť akéhokoľvek rozhodnutia tohto charakteru ohroziť alebo zasiahnuť do základných práv účastníka, ktorého sa týka, je už vo svojej podstate oslabená, pretože predovšetkým jeho účinky sú vždy iba dočasné a neznamenajú definitívne usporiadanie vecí či práv.“

35. Rovnako tak odborná spisba k uvedenej problematike uvádza, že predbežné opatrenie nesmie byť trvalej povahy a nesmie znemožňovať obnovenie pôvodného stavu v budúcnosti. Účinnosť predbežného opatrenia je časovo obmedzená (viď BORODOVČÁK, Michal, Irena BUBENÍKOVÁ, Viera KLASOVÁ, Katarína KRCHLÍKOVÁ, Marta MRVOVÁ a Ľudovít RYBÁNSKY. Zákon o správe daní (Daňový poriadok) - komentár. Iura Edition. Dostupné v Systéme ASPI. ISSN: 1339-133X.). Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd uzatvára, že predbežné opatrenie, ktoré bolo sťažovateľovi uložené, má v zmysle zákona, judikatúry ako aj odbornej spisby dočasnú a nie trvalú povahu.

36. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku nesúhlasí s námietkou sťažovateľa, že napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný a nedostatočne odôvodnený. V tejto súvislosti dáva do pozornosti sťažovateľa rozsudok sp. zn. 2Sžfk/60/2019, v zmysle ktorého zákonným limitom aplikácie doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také jeho vady, ktoré spočívajú v úplnej absencii dôvodov rozhodnutia, alebo v existencii takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko z 09.12.1994, č. 18390/91). Rovnako ESLP pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsko z 21.01.1999).

Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia.

37. Kasačný súd tiež poukazuje na to, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už vyslovil myšlienku, že miera dostatočného odôvodnenia rozhodnutia je veľmi subjektívna vo vzťahu k vnímaniu každej jednej osoby (viď rozsudok sp. zn. 2Sžk/43/2018). Sumarizujúc uvedené, hoci aj sťažovateľ mohol mať subjektívny pocit, že odôvodnenie rozsudku správneho súdu nebolo dostatočné, s jeho záverom sa súdy vyššieho stupňa nemusia nevyhnutne stotožniť.

38. Správny súd sa v napadnutom rozsudku vysporiadal s namietaným vznikom povinnosti zložiť zábezpeku na daň za tabakové výrobky (body 72. a 80. odôvodnenia), námietkami týkajúcimi sa označovania tabakových výrobkov kontrolnými známkami (bod 81. odôvodnenia), ako aj s námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutia (bod 79. odôvodnenia). Správny súd popísal skutkový stav danej veci, poukázal na právne predpisy, ktoré na daný prípad aplikoval a následne uviedol samotné právne posúdenie a úvahy, ktoré ho viedli k zamietnutiu správnej žaloby, pričom kasačný súd sa s jeho argumentmi v plnej miere stotožňuje. Kasačný súd teda dospel k záveru, že napadnutý rozsudok obsahoval dôvody, ktoré viedli správny súd k prijatiu výroku rozhodnutia a v konaní pred správnym súdom neboli spôsobené také vady, ktoré by mali vplyv na výsledok prijatého rozhodnutia, alebo na procesné práva účastníkov konania.

#### V. Záver

39. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v predchádzajúcich konaniach. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.