

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/53/2015
Identifikačné číslo spisu:	1013201936
Dátum vydania rozhodnutia:	25.08.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013201936.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eleny Kováčovej v právnej veci žalobcu: Energetic Shop, s.r.o., Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, IČO: 46 876 472, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/376327/2013/857 zo dňa 06.08.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 256/2013-108 zo dňa 29.05.2015, jednomyseľne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 256/2013-108 zo dňa 29. mája 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/376327/2013/857 zo dňa 06.08.2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal na náhradu trov konania v sume 70 eur za zaplatený súdny poplatok. Krajský súd návrhu žalobcu na predloženie predbežných otázok Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) nevyhovel, nakoľko nedospel k záveru, že všeobecne záväzný právny predpis, ktorý sa týkal veci samej (zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty) je v rozpore s ústavou, zákonom alebo medzinárodnou zmluvou.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím 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 prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9101302/5/2023833/2013

zo dňa 20.05.2013, ktorým správca dane podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“) určil žalobcovi ako žiadateľovi o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zábezpeku na daň z pridanej hodnoty vo výške 500 000 eur na obdobie 12 mesiacov.

Krajský súd považoval námietku žalobcu ohľadom dvojitého postihu za nedôvodnú, nakoľko povinnosť podať žiadosť o registráciu pre DPH pri dosiahnutí určeného obratu nie je sankciou. Táto povinnosť pre podnikateľské subjekty vyplýva zo zákona, ktorý vychádza zo šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu - spoločný systém pre daň z pridanej hodnoty, jednotný systém jej stanovenia v znení jej zmien a dodatkov, ktorá je základnou smernicou pre uplatňovanie tejto dane vo všetkých členských štátoch Európskej únie. Na povinnosť obchodných spoločností registrovať sa pre DPH nadväzuje právo odpočítať daň z tovaru podľa § 49 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu sa podľa názoru krajského súdu nemôže registrácia pre DPH považovať za postih.

Podľa prvostupňového súdu za sankciu nemožno považovať ani požadovanie zábezpeky na platenie DPH požadovanej správcou dane v prípade rizikových osôb podľa § 4c zákona o DPH. Na základe čl. 273 smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa týmto novým ustanovením účinným od 01.10.2012 zaviedla povinnosť zloženia zábezpeky na daň pred registráciou rizikových subjektov za platiteľov dane. V zmysle výkladu k ust. § 4c zákona o DPH, ide o opatrenie zamerané na boj proti podvodom v oblasti DPH, ktoré sprísňuje podmienky pre registráciu za platiteľa dane zdaniteľnej osoby, ktorá vlastní alebo vlastnila alebo riadila spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na DPH voči daňovému úradu. Ustanovenie dáva právomoc správcovi dane určiť povinnosť zložiť zábezpeku na daň zdaniteľnej osobe, ktorá požiada o registráciu pre daň dobrovoľne (podľa § 4 ods. 4 zákona), a tiež zdaniteľnej osobe, ktorá požiada o registráciu pre daň na základe dosiahnutia obratu (podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona). Zábezpeku na daň je zdaniteľná osoba povinná realizovať formou zloženia peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou bez výhrady na dobu 12 mesiacov v prípade, ak je žiadateľ, fyzická osoba alebo konateľ alebo spoločník právnickej osoby, ktorý participuje alebo participoval v minulosti ako konateľ alebo spoločník v spoločnosti, ktoré mali alebo majú nedoplatky na DPH 1000 eur a viac alebo im bola zrušená registrácia pre daň daňovým úradom podľa § 81 ods. 4 písm. b/ bod 2 zákona (opakovane v kalendárnom roku nespĺnili povinnosť podať daňové priznanie, opakovane v kalendárnom roku nespĺnili vlastnú daňovú povinnosť, opakovanie nie sú zastihnutelní v mieste svojho sídla, v mieste svojho podnikania, na adrese svojej prevádzkarne, príp. opakovane porušujú povinnosti pri daňovej kontrole). Zábezpeku na daň bude správca dane vyžadovať aj v prípade, ak žiadosť o registráciu podá právnická osoba, ktorej konateľ je konateľom aj inej právnickej osoby, ktorá má voči daňovému úradu nedoplatok na DPH. Žiadateľ o registráciu sa bude považovať za rizikový subjekt. Výšku zábezpeky pre rizikové subjekty určí správca dane v rozsahu od 1000 eur do 500 000 eur. Výška zábezpeky bude zodpovedať miere zneužitia systému DPH. Zábezpeku pri dolnej hranici určí správca dane vtedy, ak napr. žiadosť dobrovoľne podá novozaložený subjekt, ktorý nemá nedoplatky na DPH a nie sú žiadne pochybnosti, že v budúcnosti bude vykonávať zdaniteľné obchody. Hornú hranicu zábezpeky správca dane využije, keď budú dôvody zneužitia registrácie pre daň. V prípade povinnej registrácie (na základe dosiahnutia obratu na registráciu) a súčasnej povinnosti zloženia zábezpeky na daň, správca dane žiadateľa zaregistruje bez ohľadu na skutočnosť, či zábezpeku zložil alebo nie. Ak však žiadateľ o povinnú registráciu zábezpeku nezloží, bude správca dane túto čiastku vymáhať podľa daňového poriadku rovnako ako v prípade vymáhania daňového nedoplatku. Zábezpeka zložená na 12 mesiacov sa v prípade, ak nebude použitá na úhradu nedoplatku na DPH a na nedoplatky na iných daniach, vráti.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že pre správcu dane nebolo účelné určiť zábezpeku na dolnej hranici, pretože v prípade žalobcu sa nejednalo o novozaložený subjekt, ktorý nemá nedoplatky na DPH. Konateľ žalobcu je konateľom a zároveň prostredníctvom ním založených spoločností jediným spoločníkom v množstve ďalších obchodných spoločností. Táto skutočnosť vyplýva zo zápisov v obchodnom registri vedenom Okresným súdom Bratislava I. Súd zistil, že konateľ žalobcu je zároveň konateľom, a zároveň spoločníkom prostredníctvom ďalších spoločností v 59 spoločnostiach, z ktorých mnohé v zmysle evidencie žalovaného majú podližnosti na DPH v sume vyššej ako 1000 eur, prípadne

nespolupracujú so správcom dane a neplnia si povinnosti v súlade s daňovým poriadkom. Z dokladov založených v spise súd zároveň zistil, že žalobca deklaroval obrat v mesiaci marec 2013 vo výške 55 000 eur, avšak bankový účet spoločnosti bol zriadený až v apríli 2013, na ktorom neboli uskutočnené žiadne obchodné transakcie. Suma 55 000 eur bola žalobcom vyúčtovaná spoločnosti Energetic Systems, s.r.o., Šamorínska 10, Bratislava, faktúrou č. 13 VF00001 zo dňa 18.03.2013, v ktorej je jediným konateľom a jedným zo spoločníkov konateľ žalobcu. Za tejto situácie je dôvodná vysoká obava daňových orgánov, že v prípade spoločnosti žalobcu bude dochádzať k neprehľadným transakciám a neplneniu povinností vyplývajúcim podnikateľským subjektom z daňového poriadku a zákona o DPH, vzhľadom na osobu konateľa žalobcu, ktorý je zároveň i zosobnením spoločníka žalobcu prostredníctvom spoločnosti Energetic Systems, s.r.o.. Podľa názoru súdu, správna úvaha žalovaného ako i správcu dane o rizikovosti žalobcu je dôvodná a vzhľadom na popísanú situáciu považuje určenie zábezpeky za dôvodné.

Krajský súd takisto z dostupných zápisov v obchodnom registri zistil, že činnosť v oblasti energetiky a elektrotechniky, ktorú ako základný predmet činnosti uviedol žalobca v žiadosti o registráciu pre DPH, sa vyskytuje aj v ďalších spoločnostiach, v ktorých je konateľ žalobcu konateľom a spoločníkom, napr. Energetic Service, s.r.o., Bratislava, Solar Systems, s.r.o.. Ak by jediným zámerom žalobcu bolo podnikanie v tejto oblasti, platenie sumy základného imania a následných daňových povinností súvisiacich so vznikom ďalšieho daňového subjektu by bolo pre neho problematické, nič nebránilo tomu, aby svoju podnikateľskú činnosť v oblasti energetiky a elektrotechniky vykonával prostredníctvom už založených spoločností, v ktorých je jediným konateľom a spoločníkom.

Tvrdenia žalobcu o tom, že konaním žalovaného dochádza k zásahu do jeho práva na podnikanie a do vlastníckeho práva súd vzhľadom na uvedené preto považoval krajský súd za účelové.

Správca dane ako aj žalovaný postupovali v zmysle účinného právneho predpisu, vo vzťahu k žalobcovi nedošlo k žiadnej retroaktivite. Daňové orgány postupovali v súlade s právnou úpravou, keď rizikovosť žalobcu posudzovali podľa konania, majetkovo a personálne prepojených spoločností so žalobcom v minulosti, t.j. za čas predchádzajúci pred podaním žiadosti o registráciu pre DPH. Bolo zistené, že tieto prepojené spoločnosti mali ku dňu podania žiadosti žalobcu podľžnosti v sume prevyšujúcej 1000 eur.

Žalobca v žalobe poukázal na ustanovenie § 11 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii, podľa ktorého dlžník v predĺžení je povinný podať návrh na vyhlásenie konkurzu do 30 dní, od kedy sa dozvedel alebo sa pri zachovaní odbornej starostlivosti mohol dozvedieť o svojom predĺžení. Túto povinnosť v mene dlžníka má rovnako štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu dlžníka, likvidátor dlžníka a zákonný zástupca dlžníka. Podľa názoru krajského súdu, uvedený zákon nemá relevanciu k preskúmvanej veci. Daňové orgány pri svojom postupe podľa § 4c zákona o DPH, nemohli prihliadať na uvedený právny predpis. Je záujmom podnikateľského subjektu, aby vykonával svoju činnosť tak, aby táto smerovala k vytváraniu zisku za súčasného plnenia daňových povinností. Je na každom podnikateľovi, aby pred založením obchodnej spoločnosti zhodnotil svoje schopnosti a možnosti, či má predpoklady úspešne a s kladným výsledkom vykonávať podnikateľskú činnosť a využiť tak svoje právo na podnikanie, ku ktorému sa viažu aj zákonom uložené povinnosti.

K námietke ohľadom nezákonnosti vylúčenia odkladného účinku rozhodnutia napadnutého odvolaním podľa § 4c ods. 3 zákona o DPH krajský súd uviedol, že zákon o DPH je zákonom osobitným k všeobecnému predpisu - daňovému poriadku. V prípade, ak osobitný zákon upravuje niektoré procesné postupy odlišne od všeobecného predpisu, sú pre účastníkov záväzné ustanovenia osobitného predpisu. Táto úprava je zákonná a nie je podľa názoru súdu v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky.

Námietku žalobcu o tom, že požadovanie kaucie vo výške 500 000 eur je pre neho absolútne neprimerané, neprijateľné a postihnuté vadou nesprávnosti, krajský súd vyhodnotil podľa jej obsahu ako námietku týkajúcu sa výšky uloženej zábezpeky. V preskúmvanej veci správny orgán prvého stupňa určil žalobcovi zábezpeku na DPH vo výške 500 000 eur s poukazom na to, že v priebehu konania zistil, že konateľ/spoločník spoločnosti Energetic Systems, s.r.o. bol/je personálne alebo majetkovo prepojený

na iné daňové subjekty s nedoplatkom na DPH, a to spoločnosť REAL-DESIGN spol. s r.o., ERS CREDIT spol. s r.o., ERS systems spol. s r.o., REK MEDIA s.r.o. (predtým ERS MEDIA spol. s r.o.), BAU-RENT spol. s r.o., Home service spol. s r.o. a Development Service spol. s r.o., ktoré majú/mali nedoplatok na dani z pridanej hodnoty 1 000 eur a viac, ktorý ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nebol zaplatený a ktorý vznikol v období, v ktorom konateľ/spoločník bol konateľom/spoločníkom tejto právnickej osoby. Konkrétne dôkazné prostriedky ohľadom týchto zistení sa však v spise nenachádzajú. Ďalej správca dane zistil, že konateľ/spoločník žalobcu bol personálne alebo majetkovo prepojený na iné daňové subjekty, ktorým boli odpísané nedoplatky z dôvodu zániku právnickej osoby - SUNNY spol. s r.o. a STAR-FOOD spol. s r.o. v likvidácii a tento dôvod nastal v období, v ktorom konateľ/spoločník žiadateľa o registráciu pre DPH bol konateľom/spoločníkom tejto právnickej osoby. Vzhľadom na tieto skutočnosti považoval súd postup žalovaného spočívajúci vo využití špecifického inštitútu zamedzujúceho daňovým únikom, ktorým je zábezpeka na DPH, za správny a v súlade so zákonom v prípade riadneho preukázania deklarovaných skutočností.

Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia však podľa názoru krajského súdu, nezodpovedá ustanoveniu § 63 ods. 5 daňového poriadku a je tiež v rozpore s čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd ako aj s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR, ktoré zaväzujú súdy, ale aj orgány verejnej správy na odôvodňovanie rozhodnutí, pričom nepreskúmateľné rozhodnutia zakladajú protiústavný stav a tento postup je nezlučiteľný so zásadou spravodlivosti konania. Takémuto procesnému právu účastníka zodpovedá povinnosť súdu a správneho orgánu nielen rozhodnúť, ale tiež aj vysvetliť, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie. Ak tak neurobia, zaťažia svoje rozhodnutie vadou spočívajúcou v tom, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a účastníkovi konania sa postupom súdu odníme možnosť konať pred súdom.

Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie je z dôvodu absencie odôvodnenia výšky zábezpeky v tejto časti nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. V napadnutom rozhodnutí žalovaný uvádza len skutočnosti, ktoré sú základnými predpokladmi na vznik povinnosti žalobcu na zloženie zábezpeky na DPH v zmysle § 4c ods. 1 písm. b/ bod 1 zákona o DPH, výšku zábezpeky, ktorá v danom prípade bola určená maximálnou sumou 500 000 eur, však nezdôvodňuje žiadnymi konkrétnymi okolnosťami. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, aká je (aká bola) skutočná výška nedoplatku spoločností REAL-DESIGN spol. s r.o., ERS CREDIT spol. s r.o., ERS systems spol. s r.o., REK MEDIA s.r.o. (predtým ERS MEDIA spol. s r.o.), BAU-RENT spol. s r.o., Home service spol. s r.o. a Development Service spol. s r.o., v ktorých bol konateľ spoločnosti Energetic Systems, s.r.o. konateľom, pričom prvostupňový správny orgán uviedol iba, že tieto nedoplatky boli 1000 eur a viac. Taktiež nedostatočne odôvodnil, prečo práve zábezpeku vo výške 500 000 eur považoval za primeranú okolnostiam prípadu.

Z uvedených dôvodov súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné pre nepreskúmateľnosť v dôsledku nedostatku dôvodov, a preto ho v súlade s § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súd zrušil len druhostupňové rozhodnutie, nakoľko uvedený nedostatok môže odstrániť žalovaný vydaním rozhodnutia, ktoré bude zodpovedať kritériám riadneho odôvodnenia rozhodnutia s poukazom na § 4c ods. 2 a § 63 ods. 5 daňového poriadku, teda v odôvodnení uvedie najmä správnu úvahu pri zistení rizikovosti žalobcu a konkrétne vyhodnotenie kritérií rizikovosti relevantných pre určenú výšku zábezpeky.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal náhradu trov, ktoré v konaní vynaložil na zaplatený súdny poplatok za žalobu v sume 70 eur.

II.

Proti rozsudku prvostupňového súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že výška zábezpeky, v tomto prípade 500 000 eur, je generovaná automatizovane, čo

celkom vylučuje svojvôľu správnych orgánov. Výpočet výšky zábezpeky v stanovenom rozmedzí sa vždy realizuje prostredníctvom informačného systému finančnej správy bez možného zásahu správcu dane. Spracovanie konkrétnej žiadosti o registráciu prostredníctvom programovej aplikácie nevylučuje, že sa jedná o individuálne posúdenie každej jednotlivéj veci. Každé spracovanie žiadosti v systéme je individuálne a súčasne čo najobjektívnejšie, keďže sa realizuje na základe využívania programovej aplikácie DM4, ktorá čerpá údaje z dátového skladu, čím sa eliminuje subjektívne správanie správcu dane. Vygenerovaná výška zábezpeky tak v každom individuálnom prípade zodpovedá potenciálnej miere rizika zneužitia systému DPH v nadväznosti na históriu prepojených daňových subjektov a históriu samotného žiadateľa o registráciu. Na základe súčasného nastavenia systému pri vyšších sumách uloženej zábezpeky, tak ako v predmetnom prípade, sú dominantným vplyvom pre jej určenie vysoké nedoplatky prepojených daňových subjektov. Výška zábezpeky by mala zodpovedať výške zistených nedoplatkov prepojených daňových subjektov znásobených atribútmi rizikovosti, ktoré túto výšku zábezpeky ovplyvňujú. Ukazovatele, t.j. možné atribúty rizikovosti, ktoré majú vplyv na výšku zábezpeky, na ktoré správca dane prihliada, sú najmä zistenie, či daňovému subjektu alebo prepojenému daňovému subjektu v minulosti bola zrušená registrácia na DPH z úradnej moci, či daňový subjekt alebo prepojený daňový subjekt nepodáva/nepodával či už vôbec alebo v lehote stanovenej zákonom daňové priznania alebo účtovné výkazy, či reagoval/nereagoval na výzvy daňového úradu na podanie daňových priznaní, či daňový subjekt alebo prepojený daňový subjekt má nález z kontroly alebo mu bola určená daň podľa pomôcok, či daňovému subjektu už bolo vydané rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o registráciu DPH, či bol vyhlásený konkurz alebo likvidácia na daňový subjekt/prepojený daňový subjekt, či prepojenému daňovému subjektu boli odpísané nedoplatky z dôvodu zániku daňového subjektu, či u daňového subjektu alebo prepojeného, daňového subjektu začalo daňové exekučné konanie, posudzuje sa konanie konateľa/spoločníka v prepojených daňových subjektoch, kde v minulosti vznikol vysoký daňový nedoplatok a spoločnosť bola následne prevedená na inú jednoosobovú spoločnosť. Vymenované ukazovatele, týkajúce sa konkrétneho žiadateľa o registráciu, sú uvedené v analytickom liste - detaile daňového subjektu, ktorý správca dane generuje pri každej jednej žiadosti každého jedného žiadateľa o registráciu (analytický list - detail daňového subjektu Energetic Shop, s.r.o. je súčasťou žurnalizovaného spisu spoločnosti). Už z vymenovaných ukazovateľov je zjavné, že ide o vyhodnotenie toho, ako si daňový subjekt, resp. prepojené spoločnosti plnia svoje povinnosti peňažnej (daňová disciplína) i nepeňažnej povahy voči správcovi dane, či poskytujú, resp. neposkytujú súčinnosť správcovi dane a pod. a vyhodnotením týchto skutočností je individuálne posúdené aké je riziko vzniku nedoplatku a teda potenciálna miera rizika zneužitia systému DPH u predmetného žiadateľa o registráciu. Žalovaný nerozporoval konštatovanie krajského súdu, že z rozhodnutia správnych orgánov nie je zjavná konkrétna výška nedoplatkov prepojených daňových subjektov, vzhľadom na skutočnosť, že podľa právneho názoru žalovaného v zmysle platného daňového poriadku by uvádzaním konkrétnej výšky nedoplatku konkrétneho daňového subjektu došlo k porušeniu daňového tajomstva zakotveného v § 11 ods. 1 a 4 daňového poriadku. To znamená, že uvedením konkrétnej sumy nedoplatku v spojitosti s konkrétnou identifikovanou osobou prepojeného daňového subjektu, u ktorej bol daňový nedoplatok zistený, by došlo k zverejneniu daňového dlžníka nad rámec § 52 daňového poriadku, ktorý upravuje zverejňovanie zoznamov daňových dlžníkov, a ktorý jediný prelomil daňové tajomstvo v prípade uvádzania daňových nedoplatkov. V konkrétnom prípade žiadateľa o registráciu Energetic Shop, s.r.o. bola zistená výška nedoplatkov u prepojených subjektov podľa zostavy detailu daňového subjektu nasledovne: STAR-FOOD spol. s r.o. v likvidácii v sume 319 014,64 eur (nedoplatok odpísaný z dôvodu zániku spoločnosti, ex offio výmaz z obchodného registra), SUNNY spol. s r.o. v sume 22 672,80 eura (nedoplatok odpísaný z dôvodu zániku spoločnosti, ex offio výmaz z obchodného registra), REAL-DESIGN spol. s r.o. v sume 10 170,61 eura, ERS systems spol. s r.o. v sume 1070,42 eura, REK MÉDIA s.r.o. (predtým ERS MÉDIA spol. s r.o.) v sume 3 031,98 eura, Home service spol. s r.o. v sume 3678,57 eur, Development Service spol. s r.o. v sume 3714,00 eur, ERS CREDIT spol. s r.o. v sume 9056,70 eura, BAU-RENT spol. s r.o. 14 247,58 eura; všetky výstupy z daňového informačného systému RDS a DWH, preukazujúce výšku nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty u prepojených daňových subjektov jednotlivo členené podľa dátumu vzniku a zúčtovacích symbolov sú súčasťou žurnalizovaného spisu spoločnosti. V predmetnom prípade teda ide o mimoriadne vysokú celkovú výšku nedoplatkov, ktorá bola znásobená jednotlivými atribútmi rizikovosti, keďže podľa detailu daňového subjektu prepojené subjekty podávajú nepravidelne daňové priznania na DPH, DPPO alebo DPFO, majú

povinnosť podávať účtovné výkazy a tieto nepodávajú, na prepojené osoby boli vydané rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania, FO, štatutár, spoločník alebo prokurista je prepojený na iné daňové subjekty s nedoplatkom a spoločník alebo štatutár je spoločníkom alebo štatutárom nespokojujúcej spoločnosti. Rizikovosť bola teda posudzovaná podľa kritérií zostavy detailu daňového subjektu, v ktorom sú vymenované jednotlivé atribúty, ktoré boli zohľadňované a ktorá je súčasťou žurnalizovaného spisu. Stanovená výška zábezpeky 500 000 eur tak v tomto prípade v plnej miere zohľadnila mieru rizika vzniku a nezaplatenia prípadných daňových nedoplatkov na DPH, vzniknutých po registrácii za platiteľa DPH. Povinnosť platiť daň v určenom termíne je základnou povinnosťou stanovenou všeobecne záväzným právnym predpisom a pokiaľ si majetkovo/personálne prepojené daňové subjekty neplnili túto svoju povinnosť vyplývajúcu im zo zákona, nesie konateľ žiadateľa o registráciu prirodzené dôsledky svojho celkového ekonomického správania. Rovnako jediný konateľ spoločnosti Energetic Shop, s.r.o. A. jednoznačne ako konateľ alebo spoločník právnických osôb participoval v spoločnostiach SUNNY spol. s r.o. a STAR-FOOD spol. s r.o. v likvidácii, ktoré v rozhodnom čase mali vysoké daňové nedoplatky na DPH, boli následne ex offio vymazané z obchodného registra, vymáhanie týchto nedoplatkov bolo výmazom spoločností z obchodného registra znemožnené a uvedené spoločnosti tak nikdy svoje záväzky voči štátnemu rozpočtu neuhradili. Pri určení výšky zábezpeky na daň v uvedenom prípade daňový úrad prihliadal na riziko vzniku nedoplatku na dani, keďže správca dane mal odôvodnené obavy, že pri obdobnom správaní konateľa žalobcu v budúcnosti by registrácia spoločnosti Energetic Shop, s.r.o. na daň z pridanej hodnoty mohla byť zneužitá na získanie neoprávnenej výhody. Žalovaný uviedol, že zámerom novely zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinné od 01.10.2012 bolo prijať také opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít sprísnením podmienok pre registráciu DPH pre rizikové daňové subjekty. Cieľom určenia zábezpeky na dani bolo zabránenie prípadnému zneužitiu systému DPH ako takému a zabránenie prípadnému zneužívaniu neoprávnenej registrácie pre daň. Dôvodom pre zavedenie inštitútu zábezpeky bola skutočnosť, že vysoké percento novo registrovaných daňových subjektov na DPH sa stali nespokojujúcimi, neplnili si svoje zákonom stanovené v povinnosti a vykazovali nedoplatky nad 1000 eur už od jedného roka od registrácie DPH. Žalovaný zastáva názor, že odvolací orgán i správca dane postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a zákona č. 222/2004 Z.z., vec po právnej stránke správne posúdili a odôvodnenie rozhodnutí správneho orgánu je vzhľadom na potrebu zachovania daňového tajomstva dostatočné. Žalovaný z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a žalobcom podanú žalobu zamietol.

III.

Žalobca vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Súhlasil s argumentáciou prvostupňového súdu ohľadne nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Žalobca považuje odvolanie žalovaného proti rozsudku za zjavne bezdôvodné z viacerých dôvodov. V priebehu konania konajúci súd vykonaným dokazovaním dostatočne a objektívne zistil skutkový stav veci. Žalovaný neodôvodnil svoje tvrdenie o údajnom nesprávnom právnom posúdení. Obsahom podaného odvolania žalovaného je len „obhajoba“ údajne správneho a zákonného postupu žalovaného, ktorý využíva automatizovaný systém pri určovaní výšky zábezpeky, pričom práve tento postup bol spochybnený v rozsudku. Žalovaný taktiež neuvádza dôvody, pre ktoré napáda prípadnú nesprávnosť rozsudku. V ostatom sa žalobca pridržal v plnom rozsahu podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zo dňa 30.10.2013 a rozhodnutie žalovaného považujeme naďalej za nezákonne, vydané v rozpore so zákonom o DPH, ako aj v rozpore s ďalšími právnymi predpismi. Rozhodnutie žalovaného neobsahuje dostatočné a preskúmateľné určenie výšky zábezpeky z tých hľadísk, ktoré sú priamo stanovené v ust. § 4c ods. 2 zákona o DPH. Rozhodnutie žalovaného obsahuje len stručné, všeobecné, nejasné a nezdôvodnené konštatovanie hľadísk uvedených v ust. § 4c ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Pričom rozhodnutie nepoukazuje na relevantné skutkové a právne dôvody výrokovvej časti rozhodnutia a na odôvodnenie, na základe akej správnej úvahy dospel žalovaný k výške uloženej zábezpeky na daň v sume 500 000 eur a ako žalovaný aplikoval hľadiská uvedené v § 4c ods. 2 zákona o DPH v konkrétnom prípade na žalobcu.

Žalobca dal do pozornosti rozsudok NS SR sp. zn.: 2Sžf/9/2009 zo dňa 29.09.2010, rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžo/12/2009 zo dňa 17.12.2009 a uznesenie ÚS SR sp. zn. PL.ÚS 52/99 ohľadne povinnosti náležitého a dostatočného odôvodnenia rozhodnutia. Žalobca poukázal na vyššie uvedené, s tým, že v rozhodnutí žalovaného absentuje rozhodný dôvod pre výrok rozhodnutia o uložení zábezpeky na daň vo výške 500 000 eur v súlade s platnou právnou úpravou zákona o DPH.

Daňový úrad Bratislava a žalovaný, výšku určenej zábezpeky na daň odôvodňujú personálnym/majetkovým prepojením spoločníka/konateľa žalobcu na subjekty s údajným nedoplatkom na dani z pridanej hodnoty 1 000 eur a viac, že konateľ/spoločník žiadateľa bol/je personálne prepojený na iné daňové subjekty typ právnická osoba s nedoplatkom na DPH. Medzi daňovými subjektmi uvádzanými v rozhodnutí sú aj dve už zaniknuté spoločnosti SUNNY spol. s r.o. a STAR FOOD spol. s r.o.. Obidve spoločnosti boli zrušené ex offo v období rokov 2012 a 2006. K výške daňového nedoplatku si žalobca uviedol, že predmetný daňový nedoplatok nevznikol úmyselným konaním žalobcu spočívajúcim v neplnení si svojich zákonných povinností. Žalovaný vstúpil do spoločnosti v období roku 2004 so zámerom uskutočniť reštrukturalizáciu spoločnosti, ktorá sa už v tomto období nachádzala v značných finančných problémoch. Žalobca dal do pozornosti skutočnosť, že väčšia časť záväzkov spoločnosti vznikla v dôsledku vysokých mánk na skladových zásobách spôsobených neznámymi páchatelmi, voči ktorým bolo podané trestné oznámenie. Správca dane doručil spoločnosti daň zo skladových zásob vo výške 319 014, 64 eur. Vzhľadom na skutočnosť, že skladovými zásobami boli v prevažnej miere potraviny s krátkou dobou expirácie, resp. po lehote expirácie, nebol možný ich odpredaj a zaplatenie vzniknutej daňovej povinnosti. Žalovaný na vyššie uvedené skutočnosti neprihliadal ani čiastočne a formálne vyhodnotil situáciu z obdobia pred 9 rokmi bez zhodnotenia konkrétnych súvislostí z danej situácie vyplývajúcich. Spoločnostiam ERS CREDIT spol. s r.o., ERS systems spol. s r.o. a Development Service spol. r.o. zo zákona vznikol nárok na odpočet dane, čím dôjde k vzájomnému započítaniu nároku daňového úradu voči povinnostiam uvedených spoločností. Voči spoločnosti BAU-RENT spol. s r.o. je vedené exekučné konanie a omeškanie s plnením daňových povinností je následkom blokácie účtov. Zdôrazňujeme, že nedoplatok na dani z pridanej hodnoty vyššie uvedenej spoločnosti vznikol ešte za pôsobenia predchádzajúceho konateľa, čiže predtým ako sa súčasný konateľ daňovníka stal konateľom spoločnosti BAU-RENT spol. s r.o.. Preto je podľa žalobcu poukazovanie na osobné a majetkové prepojenie daňovníka a následné vyvodzovanie zodpovednosti neopodstatnené. Daňový nedoplatok spoločnosti Development Service spol. s r.o. vznikol v dôsledku druhotnej platobnej neschopnosti, ktorá je následkom zdĺhavej daňovej kontroly v partnerskej spoločnosti. Uvedenej partnerskej spoločnosti vznikla povinnosť, no na druhej strane jej vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Štandardným postupom je vzájomné započítanie. Daňový úrad si svoj nárok na splnenie daňovej povinnosti uplatňoval bez odkladu, vrátenie odpočtu dane však podmienil vykonaním zdĺhavej kontroly, čím došlo k zablokovaniu finančných prostriedkov, ktoré mali byť spoločnosti vrátené a boli určené na uhradenie dane. Daňový úrad svojím postupom spôsobil platobnú neschopnosť partnerskej spoločnosti, ktorej následkom bola druhotná platobná neschopnosť spoločnosti Development Service spol. s r.o.. V súvislosti so spoločnosťou REK MEDIA s.r.o. ide o chybné uvádzanie osobného a majetkového prepojenia, vzhľadom na to, že uvedená spoločnosť nie je v súčasnosti s daňovníkom prepojená žiadnym spôsobom. Žalobca uviedol, že ku dňu 31.12.2013 vznikol žalobcovi a spoločnostiam personálne a/alebo majetkovo prepojenými so žalobcom nárok na nadmerný odpočet v celkovej výške 1 475 810,99 eur (a to z dôvodu splnenia zákonných podmienok podľa ust. § 79 zákona o DPH) na uplatnenie práva na odpočet dane v spojení s § 51 ods. 1 a 2 písm. a/, pričom výška daňových nedoplatkov bola v celkovej sume 681 177,57 eur. Dôležitou skutočnosťou je aj zákonná povinnosť správcu dane uskutočniť kompenzáciu daňového nedoplatku s nadmerným odpočtom, pričom by vznikol rozdiel vo výške 794 633,42 eur v prospech spoločností personálne a/alebo majetkovo prepojených so žalobcom. Ku dňu 31.12.2014 sa tento rozdiel medzi nedoplatkom dane a výškou nároku na nadmerný odpočet ešte zvýšil na rozdiel 840 420,77 eur v prospech spoločností personálne a/alebo majetkovo prepojených na žalobcu. Nárok na odpočet dane je považovaný za neoddeliteľnú súčasť systému dane z pridanej hodnoty a ako taký nemôže byť v zásade obmedzený.

Podľa názoru žalobcu automatizovaný systém využívaný žalovaným a stanovenie kritérií na

posudzovanie tzv. rizikovosti subjektu pri určení zábezpeky na daň, nie sú postačujúce pre komplexné hodnotenie daňového subjektu a jeho rizikovosti, nakoľko neberú do úvahy okolnosti konkrétneho prípadu (ako napr. možnosť kompenzácie daňového nedoplatku s nadmerným odpočtom) a len jednostranne generalizujú informácie o daňovom subjekte, bez možnosti preukázania opaku resp. účinnej obrany zo strany dotknutého daňového subjektu. Žalobca poukázal na skutočnosť, že tzv. kritériá rizikovosti určené žalovaným a uvádzanými ako príklad v podanom odvolaní, t.j. podávanie daňových priznaní a účtovných výkazov v lehote, reagovanie na výzvy daňového úradu si spoločnosti osobne a/alebo majetkovo prepojené so žalobcom vždy plnili riadne a včas. Žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/255/2013 zo dňa 18.02.2015, rozsudok Krajského súdu Bratislava sp. zn. 1S/257/2013 zo dňa 15.01.2015 a rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/256/2013 zo dňa 06.11.2014, z ktorého vyplýva, že ak z napadnutého rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé aká je skutočná výška daňových nedoplatkov spoločností, v ktorých je konateľ žalobcu spoločníkom resp. konateľom, uvedený postup správneho orgánu nezodpovedá zákonným požiadavkám individuálneho posúdenia konkrétnej veci a náležitého odôvodnenia, ktorý musí zodpovedať dostatočne a spoľahlivo zistenému skutkovému stavu. To na aké kritériá v tomto prípade žalovaný správny orgán prihliada a ktoré boli rozhodujúce pre určenie výšky zábezpeky, však musí vyplývať z odôvodnenia rozhodnutia tak, aby toto bolo dostatočne zrozumiteľné a následne preskúmateľné.

S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti má žalobca za to, že konanie a rozhodnutie žalovaného ako aj Daňového úradu Bratislava je v rozpore so zásadou ne bis in idem, v zmysle ktorej tá istá osoba nesmie byť sankcionovaná viac ako jedenkrát za to isté konanie; princípom retroaktivity, nakoľko ustanovenia zákona o DPH nemôžu byť aplikované na posudzovanie dôveryhodnosti konateľa v minulosti a ani dôvodom pre uloženie povinnosti zloženia neprimerane vysokej zábezpeky. Výška kaucie podľa § 4c zákona o DPH musí byť primeraná výške splateného základného imania spoločnosti podľa § 108 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník tak, aby neohrozila existenciu obchodnej spoločnosti.

S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti, žalobca navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu č. k. 65/256/2013-108 zo dňa 29.05.2015 v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vrátane trov odvolacieho konania.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 25.08.2016 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na

konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobe žalobcu vyhovel, t.j. napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Z dôvodovej správy k novele zákona o DPH, ktorá zaviedla s účinnosťou od 01.10.2012 povinnosť zloženia zábezpeky na daň pred registráciou rizikových subjektov za platiteľov dane, vyplýva, že zámerom novely bolo prijať legislatívne opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít a zabrániť ich ďalšiemu rozširovaniu, a ktoré súčasne nebudú predstavovať administratívne prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov. Novela bola zakomponovaná do zákona o DPH na základe článku 273 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH. Povinnosť zložiť zábezpeku formou peňažných prostriedkov na účet správcu dane alebo bankovou zárukou sa vzťahuje na osoby, ktoré požiadali jednak o dobrovoľnú registráciu na DPH (§ 4 ods. 4 zákona o DPH) a taktiež sa vzťahuje aj na fyzické a právnické osoby, ktoré sú povinné požiadať o registráciu podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH z dôvodu dosiahnutia obratu a zároveň sú splnené zákonné predpoklady na zloženie finančnej zábezpeky. Prvostupňový súd mal za to, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1, ak pristúpil k určeniu výšky zábezpeky v zmysle odseku 2 citovaného ustanovenia zákona o DPH. Zo znenia ustanovenia § 4c ods. 1 vyplýva, že zdaniteľná osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň, je povinná zložiť zábezpeku, ak sú naplnené ďalej vymenované zákonné predpoklady pod písmenami a/ až d/. Z uvedeného možno vyvodíť, že povinnosť zložiť zábezpeku vzniká priamo zo zákona v súvislosti s podanou žiadosťou, ak sú splnené niektoré z vymenovaných predpokladov uvedených pod písmenami a/ až d/ odseku 1 citovaného ustanovenia, a nevzniká až rozhodnutím správcu dane, ktorým sa určuje len výška zo zákona vzniknutej povinnosti zložiť zábezpeku, preto je nutné posudzovať existenciu zákonných podmienok pre vznik zábezpeky a k tomu korešpondujúcej povinnosti zdaniteľnej osoby zložiť zábezpeku ku dňu podania žiadosti.

Z vyššie uvedených dôvodov podľa názoru odvolacieho súdu, daňové orgány postupovali správne, ak pristúpili k určení výšky zábezpeky na daň, pretože žalobcovi v súvislosti s podanou žiadosťou na povinnú registráciu vznikla povinnosť zložiť zábezpeku, avšak pochybili, ak rozhodnutie o určení výšky zábezpeky na daň náležite neodôvodnili, najmä samotnú výšku zábezpeky, čím spôsobili nezákonnosť napadnutých rozhodnutí v dôsledku ich nepreskúmateľnosti.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Z uvedených dôvodov najvyšší súd nepovažoval za potrebné duplicitne opakovať pre účastníkov konania známe fakty v prejednávanvej veci spolu s právnymi závermi prvostupňového súdu a v súlade s ustanovením § 219 ods. 2 O.s.p. sa obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, s ktorými sa stotožnil v plnom rozsahu (viď rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf 2/2014).

Za stavu, že v posudzovanej veci správne orgány výšku žalobcovi určenej zábezpeky na DPH ohľadne rizika vzniku nedoplatku na DPH (§ 4c ods.2 veta druhá zák. č. 222/2004 Z.z.) dostatočným spôsobom neodôvodnili, aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu, je napadnuté rozhodnutie postihnuté deficitom preskúmateľnosti. Ak správca dane vyrubí zábezpeku v určitej výške, tak musí svoje rozhodnutie zdôvodniť, teda „ukázať“, ako a prečo sa dopracoval práve k takejto sume.

I keď je podľa žalovaného automatické vygenerovanie výšky zábezpeky na DPH spravodlivé a objektívne, treba zohľadniť skutočnosť, že zákon dáva správcovi dane možnosť uložiť povinnosť zložiť zábezpeku na DPH v rozmedzí 1000 eur až 500 000 eur. Ak správca dane uloží povinnosť zložiť zábezpeku na DPH v určitej výške, účastník konania musí viesť na základe akých kritérií sa tak správca dane rozhodol, z čoho vychádzal, aby tieto kritéria boli účastníkovi konania zrejmé, jasné, a aby toto rozhodnutie bolo všeobecne preskúmateľné. Žalovaný v odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu poukázal na relevantné doklady (analytický list - detail daňového subjektu, ktorý správca dane generuje pri každej žiadosti o registráciu), ktoré sú súčasťou spisu, čo nepostačuje, nakoľko rozhodné skutočnosti musí správca dane uviesť a vyhodnotiť v odôvodnení svojho rozhodnutia. Uvedené platí zvlášť vtedy, keď správny orgán ukladá zábezpeku na DPH v maximálnej možnej výške. Okrem uvedeného úlohou žalovaného v novom rozhodnutí bude, vysporiadať sa so všetkými skutočnosťami uvedenými žalobcom v písomnom vyjadrení sa k odvolaniu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

Odvolací súd o náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval v zmysle § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 a s § 250k ods. 1 a s § 151 ods. 1, 2. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania napriek tomu, že bol v konaní úspešný, nakoľko jeho trovy konania pozostávali z trov právneho zastúpenia, ktorých vyčíslenie však odvolaciemu súdu nepredložil v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 151 ods. 2 O.s.p. a iné trovy žalobcovi zo spisu nevyplyvali, preto v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.