

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/60/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015200869
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7015200869.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: RELAXI s.r.o., IČO: 36 592 480 so sídlom Jánošíkova č. 9, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. januára 2016 č.k. 7S/89/2015 - 66, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. januára 2016 č.k. 7S/89/2015 - 66 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/184897/2015/4897 zo 04.05.2015 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 9800302/5/371818/2015 z 27.02.2015 r u š í a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania z titulu náhrady iných trov konania vo výške 140,-- €.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/184897/2015/4897 zo 04.05.2015 (ďalej len na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 11) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 tiež „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 9800302/5/371818/2015 z 27.02.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie

potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) určil žalobcovi na obdobie 12 mesiacov zábezpeku na daň z pridanej hodnoty (ďalej tiež „DPH“, resp. „daň“) v sume 157.000,-- €.

Podľa § 4 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

Podľa § 4c ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec žiadateľovi o registráciu uvedenému v odseku 1 určí daňový úrad rozhodnutím výšku zábezpeky na daň, ktorá je najmenej 1.000 eur a najviac 500.000 eur. Pri určení výšky zábezpeky na daň prihliadne daňový úrad na riziko vzniku nedoplatky na dani zdaniteľnej osoby. Žiadateľ o registráciu je povinný zložiť zábezpeku na daň do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň.

3. Vyrubenie zábezpeky správca dane odôvodnil tým, že pri preverovaní žiadosti žalobcu o registráciu na daň zistil, že žalobca spĺňa jednu z podmienok na určenie zábezpeky (viď § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1 zák. č. 222/2004 Z.z.), keďže konateľka žalobcu pani T. T. je súčasne konateľom a spoločníkom v prepojenej spoločnosti (RELAX s.r.o. - ďalej len „daňovo dotknutá spoločnosť“), ktorej celková výška evidovaných daňových nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty, vzniknutých v období, v ktorom bol konateľom a spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu neboli zaplatené, je 92.275,09 €. Správca dane ďalej zistil, že daňovo dotknutá spoločnosť podáva daňové priznania nepravideľne, nepodáva účtovné výkazy a začalo sa u nej daňové exekučné konanie.

Podľa § 4c ods. 1 písm. a) bod 1. zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení zdaniteľná osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 až 4, je povinná zložiť zábezpeku na daň zložením peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou 4b) bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky (ďalej len "zábezpeka na daň"), ak

a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby,

1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené.

4. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že hore citovaná zákonná úprava neumožňuje správcovi dane rozhodnúť, či žiadateľovi o registráciu pre daň uloží povinnosť zložiť zábezpeku na daň alebo nie v prípade splnenia zákonných predpokladov.

5. Žalobca v daňovom odvolaní zdôraznil, že žiadateľom o registráciu žalobcu ako daňového subjektu je jediná majiteľka a spoločníčka pani T.. E. T. a že žalobca nemá a ani nikdy nemal žiadne nedoplatky či dlhy voči správcovi dane. Konateľku daňovo dotknutej spoločnosti pani T. T. nemôže správca dane považovať za rizikóvu len preto, že je matkou pani T.. E. T., a tak presúvať na žalobcu záležitosti týkajúce sa daňovo dotknutej spoločnosti, ktorej nie je majiteľkou, ani spoločníčkou, ani tichou spoločníčkou a nemá s ňou nič spoločné.

Trestať dcéru (t.j. ako majiteľku žalobcu) za matku je podľa žalobcu nemorálne, protiústavné a nezákonné.

6. K samotnej výške zábezpeky žalovaný uviedol nasledujúce odôvodnenie (str. 3 a 4 napadnutého rozhodnutia):

„Z uvedeného je zrejmé, že legislatívna úprava zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov nedáva správcovi dane možnosť rozhodnúť, či žiadateľovi o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov uloží povinnosť zložiť zábezpeku na daň alebo nie v prípade, ak zistí, že žiadateľ o registráciu naplnil podmienku na zloženie zábezpeky v zmysle § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Správca dane musí pri výpočte rizika vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty postupovať objektívne, ale pretože preskúmať riziko vzniku nedoplatku na dani je zložitý proces, pre zníženie rizika subjektívnosti pri určení výšky zábezpeky na daň je správca dane povinný vychádzať z údajov, ktoré má k dispozícii zo špeciálne vytvoreného programu, ktorý hodnotí daňový subjekt objektívne podľa množstva kritérií. Súčasne stanovuje správcovi dane povinnosť určiť sumu zábezpeky, pričom atribúty, na základe ktorých informačný systém generuje výšku zábezpeky na daň, sú jednotne určené pre všetky daňové subjekty a daňový úrad nie je oprávnený túto výšku zábezpeky meniť.

Správca dane pri určení výšky zábezpeky na daň v súlade so zákonom (§ 4c ods. zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov) prihliada na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Informačný systém hodnotí daňový subjekt objektívne podľa viacerých kritérií, medzi ktoré patrí aj zisťovanie, či konateľ alebo spoločník spoločnosti žiadajúcej o registráciu nie je alebo nebol aj konateľom alebo spoločníkom spoločnosti, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené.

Jednou zo základných zásad správy daní je zásada zákonnosti. Tým, že bola splnená podmienka na určenie zábezpeky v zmysle ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov určiť daňovému subjektu zábezpeku na daň. Správca dane postupoval pri určení zábezpeky na daň podľa ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.“

7. Na základe takto zistených skutočností žalovaný rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku napadnutého rozhodnutia.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu zo 17.06.2015.

9. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov uvedených v žalobe a po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Preto na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol.

10. S poukazom na citované ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej sumarizácii argumentov účastníkov krajský súd uznal zákonnosť výšky zábezpeky na daň, nakoľko pri jej výpočte v prípade, ak žalobca naplnil jednu z podmienok uvedených v ustanovení § 4c ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., sa posudzujú viaceré ukazovatele ako napríklad to, či prepojený subjekt nepodáva daňové priznania alebo účtovné výkazy alebo ich podáva nepravidelne, či sa u prepojeného subjektu nezačalo daňové exekučné konanie, či má prepojený subjekt nález z daňovej kontroly alebo mu bola určená daň podľa pomôcok, či na prepojený subjekt nebol vyhlásený konkurz alebo likvidácia, pričom vplyv na výšku určovanej zábezpeky má práve výška nedoplatku daňovo dotknutej spoločnosti.

11. Ďalej sa krajský súd zaoberal so žalobnými námietkami, ktoré sa týkali nesprávne uvedeného identifikačného čísla žalobcu v prvostupňovom rozhodnutí ako aj vzťahu pani Bc. E. T. a pani T. T. a tiež porušenie daňového tajomstva.

12. Nakoľko krajský súd na základe uvedeného dospel k záveru, že tak napadnuté rozhodnutie ako aj

prvostupňové rozhodnutie sú v súlade s citovanými zákonnými ustanoveniami, tak žalobu zamietol.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 05.04.2016 (č.l. 78) proti rozsudku krajského súdu žalobca napriek požiadavke zákonodarcu zakotvenej v ustanovení § 205 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. výslovne neuviedol žiadny zo zákonom uznaných dôvodov odvolania. Preto odvolací súd musel v zmysle § 41 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. vyhodnotiť podané odvolanie podľa jeho obsahu (najmä s prihliadnutím na jednotlivé odvolacie námietky) nasledovne.

14. Odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- krajský súd opomenul zohľadniť zrušujúce rozhodnutie žalovaného č. 21422895/2015 z 09.12.2015,
- krajský súd nezohľadnil majetkovú situáciu žalobcu a dve exekučné výzvy správcu dane,
- žalovaný hrubo porušil zákony a sám si zrušil prvostupňové rozhodnutie a vyvíja tlak na žalobcu,
- dňa 26.07.2011 bol vydaný rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva, ktorý znovu usvedčil slovenské súdy, že si veci neprípustne uľahčujú a potom rozhodujú v rozpore s jeho judikatúrou,
- v daňovom a následne v súdnom procese v pochybnostiach by mala platiť zásada „in dubio mitius“,
- vznik absolútne neprehľadného právneho stavu v úplnom rozpore s princípom zákonnosti a stability práv právnickej osoby v podnikateľskom prostredí,
- krajský súd sa žalobou, ani dôkazmi, ani námietkami žalobcu vôbec nezaoberal,
- žalobca bude uplatňovať náhrady škôd a
- žalobca podal dňa 04.04.2016 podanie o ukončení platcovstva DPH.

15. Záverom žalobca navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. K náhrade trov konania sa v odvolaní nevyjadril.

B)

16. Zo stanoviska žalovaného zo 25.04.2016 (č.l. 97) vyplýva, že odvolacie námietky vyhodnotil ako všeobecné a zmätočné.

Ďalej sa žalovaný vyjadril k jednotlivým námietkam žalobcu, pričom najmä nesúhlasil s tvrdením, že by „prvostupňový krajský súd“ vydal dve exekučné výzvy, ktoré si vzájomne odporujú. Podanie žiadosti o zrušenie registrácie žalovaný označil ako novú skutočnosť, ktorá nemohla ovplyvniť tak rozhodovanie správcu dane o uložení zábezpeky na daň vo februári 2015 ako aj nemohla ovplyvniť ani rozhodovanie žalovaného v odvolacom konaní v máji 2015.

17. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Prejudiciálne konanie

A)

18. Nakoľko na Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) napadlo viacero vecí týkajúcich sa sporov o zábezpeku na daň, tak za tejto situácie konajúci senát po neverejnej porade dospel k záveru, že pre ďalšie konanie vo veci samej je nutné za účelom výkladu dotknutých ustanovení práva Európskej únie predložiť prostredníctvom prerušujúceho uznesenia zo dňa 29. septembra 2016 sp.zn. 1Sžf/66/2015 Súdnemu dvoru nižšie uvedenú prejudiciálnu otázku:

1. Je možné taký postup vnútroštátneho orgánu, kedy pri nesplatených daňových záväzkoch inej právnickej osoby, kde bol súčasný štatutárny orgán takisto štatutárnym orgánom, je táto situácia považovaná vnútroštátnym právom za dôvod uloženia daňovej kaucie až do výšky 500.000 €, vykladať ako súladný s cieľom článku 273 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, t.j. boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty ?

2. Je možné hore uvedenú daňovú kauciu označiť, že svojou výškou, a to až do hodnoty 500.000€, ako bolo uložené vo veci samej, nebráni slobode podnikania v zmysle článku 16 a nepriamo nevynucuje si vyhlásenie konkurzu na daňový subjekt, že nie je diskriminačná v zmysle článku 21 ods. 1 a že v oblasti výberu DPH nenarušuje zásadu ne bis in idem a zákaz retroaktivity v zmysle článku 49 ods. 1 a 3 Charty základných práv Európskej únie ?

19. Súčasne uvedeným uznesením odložil vykonateľnosť tak prvostupňového ako aj napadnutého rozhodnutia preskúmaného pod sp.zn. 1SŽf/66/2015 až do ukončenia konania na Súdnom dvore o položenej prejudiciálnej otázke.

B)

20. Súdny dvor prejudiciálnu otázku akceptoval a svoju odpoveď prostredníctvom rozsudku sp.zn. C-534/16 z 26. októbra 2017 zaslal konajúcemu senátu Najvyššieho súdu v nasledujúcom znení:

1. Článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 16 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje, aby pri registrácii na účely dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osoby, ktorej konateľ bol predtým konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá si nespĺnila svoje daňové povinnosti, správca dane uložil tejto zdaniteľnej osobe povinnosť zložiť zábezpeku až do výšky 500.000 €, pokiaľ zábezpeka požadovaná od uvedenej zdaniteľnej osoby neprekračuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v tomto článku 273, čo musí overiť vnútroštátny súd.

2. Zásada rovnosti zaobchádzania sa má vykladať v tom zmysle, že jej neodporuje, aby pri registrácii novej zdaniteľnej osoby na účely dane z pridanej hodnoty správca dane vyžadoval, aby táto osoba z dôvodu svojho prepojenia s inou právnickou osobou, ktorá má alebo mala daňové nedoplatky, zložila takúto zábezpeku.

V.

Právne názory odvolacieho súdu

21. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) v intenciách rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-534/16 z 26. októbra 2017, po preskúmaní písomných pripomienok členských štátov zaslaných v prejudiciálnom konaní a v medziach čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii a čl. 267 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vyhodnotil listinné dôkazy obsiahnuté v súdnom ako aj v priloženom administratívnom spise, preskúmal rozsudok krajského postupom podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (v texte rozsudku ďalej len „O.s.p.“) a tiež s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k nižšie odôvodnenému záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu nie je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že spolu s napadnutým rozhodnutím zrušil aj prvostupňové rozhodnutie.

22. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd (resp. čl. 19 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie) ako aj čl. 47 ods. 1 a 2 Charty základných práv Európskej únie, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu žalovaného.

23. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka, či ciele stanovené slovenským zákonom na vykonanie čl. 273 smernice č. 2006/112 boli riadne implementované dotknutými ustanoveniami, a to najmä prostredníctvom § 4c.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

Podľa čl. 273 smernice č. 2006/112 v citovanom znení členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

24. Z obsahu odvolania sa Najvyšší súd môže oprávnené domnievať, že žalobca svoje odvolanie oprel o odvolací dôvod, ktorého podstatou je nesprávne právne posúdenie preskúmvanej veci.

Pri tomto odvolacom dôvode Najvyšší súd odkazuje na vyššie citovaný rozsudok, prostredníctvom ktorého Súdny dvor (marginálny bod č. 21) už v minulosti rozhodol, že ustanovenia čl. 273 smernice č. 2006/112 okrem obmedzení, ktoré stanovujú, nespresňujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu členské štáty stanoviť, a priznávajú im teda voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie toho, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške, ako aj na účely boja proti podvodom.

25. Na druhej strane však Súdny dvor vo svojom hore uvedenom rozsudku zdôraznil (marginálne body č. 24 a 25), že rôznorodé opatrenia, ktoré členské štáty prijímajú pri uplatnení čl. 273 smernice č. 2006/112,

- musia nielen smerovať k zabezpečeniu riadneho výberu dane a predchádzať podvodom (ktorý účel nakoniec vyplýva z preskúmvanej veci), avšak
- nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a
- nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH.

26. Preto Súdny dvor adresoval Najvyššiemu súdu požiadavku posúdiť zlučiteľnosť ustanovenia § 4c zák. č. 222/2004 Z.z. s požiadavkami vyššie uvedenými (viď bod č. 25).

27. Za tejto situácie Súdny dvor (viď marginálne body č. 26 až 28) v súvislosti s aplikáciou zásady proporcionality na preskúmvanú vec poukázal na to, že

- iba automatické vygenerovanie výšky zábezpeky prostredníctvom informačného systému bez možnosti žalobcu ako dotknutej osoby poskytnúť informácie, ktoré by mohli vplývať na úpravu tak stanovenej výšky sumy zábezpeky, môže v určitých prípadoch viesť k výsledku, ktorý prekračuje to, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zabránenie daňovým podvodom (viď rozsudok Súdneho dvora z 10. júla 2008, Sosnowska, sp.zn. C-25/07, bod 24),

- výška požadovanej zábezpeky musí byť primeraná

o nielen riziku budúcich nedoplatkov a výške predchádzajúcich daňových dlhov ale aj

o úlohe, ktorú spoločník alebo konateľ tak spoločnosti, ktorá má daňové nedoplatky, ako aj spoločnosti, ktorej spoločníkom alebo konateľom bol predtým, zohráva pri založení a riadení právnickej osoby, od ktorej sa zábezpeka požaduje.

28. Tiež Súdny dvor v súvislosti s aplikáciou slobody podnikania na preskúmvanú vec (marginálne body č. 37 a nasl.) zdôraznil, že nie je možné ihneď vylúčiť, že zloženie zábezpeky, ktoré vzhľadom na jej výšku až 500.000 € (v preskúmvanej veci je to suma 157.000,-- €) neodôvodnene zbavuje dotknutý daňový subjekt jeho zdrojov hneď od založenia a bráni mu v tom, aby začal svoju hospodársku činnosť, že možno zjavne neprimerane zasahuje do slobody podnikania.

Preto Súdny dvor upozornil Najvyšší súd (marginálny bod č. 42), aby ako národný súd objasnil, či zloženie zábezpeky vo výške 500.000 eur za okolností vo veci samej prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorým je zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom.

1) K objektívnosti a subjektívnosti rozhodovania:

29. Žalovaný nielen v tejto ale aj v iných obdobných veciach zdôrazňuje, že výška zábezpeky je stanovená objektívne, nakoľko je vygenerovaná prostredníctvom softvérovej programovej aplikácie v informačnom systéme finančnej správy bez možnosti akéhokoľvek subjektívneho zásahu, a 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.

V uvedenej súvislosti však Najvyšší súd poukazuje na striktné dodržiavanie nielen ústavnej zásady „secundum et intra legem“ (zásada legality) ale aj na zásadu daňovej zákonnosti, ktorú aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí zdôrazňuje.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy v citovanom znení štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

30. Ústavný súd Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky sa k téme čl. 2 ods. 2 ústavy prostredníctvom uznesenia z 09. júna 1992 sp.zn. I. ÚS 191/92 vyslovil tak, že

„Podľa právneho názoru senátu Ústavného súdu ČSFR verejnou mocou je taká moc, ktorá autoritatívne rozhoduje o právach a povinnostiach subjektov, či už priamo alebo sprostredkované. Subjekt, o ktorého právach alebo povinnostiach rozhoduje orgán verejnej moci, nie je v rovnoprávnom postavení s týmto orgánom a obsah rozhodnutia tohto orgánu nezávisí od vôle subjektu.

Verejnú moc vykonáva štát predovšetkým prostredníctvom orgánov moci zákonodarnej, výkonnej a súdnej a za určitých podmienok ju môžu vykonávať aj prostredníctvom ďalších subjektov. Kritériom pre určenie či iný subjekt koná ako orgán verejnej moci je skutočnosť, či konkrétny subjekt rozhoduje o právach a povinnostiach iných osôb a tieto rozhodnutia sú štátnou mocou vynútiteľné, či môže štát do týchto práv a povinností zasahovať.“

31. Obdobne aj Ústavný súd k otázke výkladu čl. 2 ods. 2 ústavy zaujal v náleze z 05. novembra 2002 sp.zn. II. ÚS 143/02 tejto postoj :

„Článok 2 ods. 2 ústavy obsahuje ústavné pravidlo, v rámci ktorého každý orgán verejnej moci vrátane štátnych orgánov sám (autonómne) určuje nielen to, aký druh právnej úpravy použije pri rozhodovaní, ale aj to, akým spôsobom prikróčí k jeho výkladu v súlade s princípom právneho štátu, ktorý je vyjadrený v citovanom článku ústavy. Ústavný príkaz ktorý je v čl. 2 ods. 2 ústavy, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu.“

32. Potom je celkom legitímne očakávanie daňových subjektov, že správca dane riadiac sa pri svojom rozhodovaní o žiadosti o registráciu (viď text „Žiadateľovi o registráciu uvedenému v odseku 1 určí daňový úrad rozhodnutím výšku zábezpeky na daň“ zakotvený v § 4c ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v spojení s § 63 ods. 1 Daňového poriadku) hore uvedenými ustanoveniami bude v tomto duchu aj aplikovať ustanovenia § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku.

Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

33. Najvyšší súd nevidí žiadne sporné body v prípade oprávnenia správcu dane rozhodnúť o povinnosti zložiť zábezpeku na daň, ktorá nastupuje ako povinnosť pri zistení splnenia zákonných kritérií. S uvedeným oprávnením však odôvodnenie výšky zábezpeky, ktoré tvorí najdôležitejšiu časť napadnutého rozhodnutia, nie je vôbec v súlade (obdobne a nasledovne aj v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 66/2015 zo dňa 28. novembra 2017).

Správca dane a na neho nadväzujúci žalovaný iba načrtnol svoje úvahy o „kritériách“, ktoré „vyhodnotí“ tajomný informačný systém so zdôraznením naplnenia obsahu ustanovenia zásady zákonnosti. Tak všeobecná a nič nehovoriaca argumentácia daňových orgánov však neumožňuje daňovému subjektu, aby v procese správy daní boli v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku zachované práva a právom

chránené záujmy žalobcu ako daňového subjektu.

34. Najvyšší súd už viackrát upozorňoval, že nedostatočné, resp. žiadne odôvodnenie napadnutého rozhodnutia vedie k odopretiu spravodlivosti (čl. 46 ods. 1 ústavy a contrario), nakoľko adresát takto „odôvodneného“ rozhodnutia nie je schopný sa proti nemu účinne brániť.

Napríklad prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu z 24. januára 2017 sp.zn. 1Sžf/99/2015 konštatoval:

„33. Jedným zo základných práv žalobcu ako daňového subjektu je právo požadovať zmenu prvostupňového rozhodnutia prostredníctvom podania odvolania. Aj toto právo mal zákonodarca na mysli, ak ukladal prostredníctvom zásady zakotvenej v § 3 Daňového poriadku správcovi dane popri striktnnej požiadavke chrániť záujmy štátu a obcí aj povinnosť (dbať) zachovať možnosť uplatniť procesné práva pre daňové subjekty.

Tento záver je o to dôležitejší, že správca dane nesmie dobrým výkonom verejnej správy uprednostniť záujem štátu na hocakom výbere daní, ale iba na správnom výbere daní, k čomu mu má dopomáhať oprávnenie za týmto sledovaným účelom použiť najvhodnejšie prostriedky.“

35. Preto Najvyšší súd nemohol potvrdiť záver krajského súdu o aplikácii zamietajúceho ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p., t.j. že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú v súlade s dotknutými zákonnými ustanoveniami (viď bod č. 12).

2) K prekážke vymáhania nedoplatkov:

36. Žalovaný ďalej výšku zábezpeky odôvodňoval rôznymi skutočnosťami u daňovo dotknutej spoločnosti (ďalej str. 4 napadnutého rozhodnutia), že napríklad:

„Daňový subjekt RELAXI s.r.o. dosiahol zákonom stanovený obrat pre registráciu dane z pridanej hodnoty v mesiaci december 2014. Zároveň vyplynulo, že konateľom žiadateľa o registráciu je pani T. T., ktorá je aj konateľom a spoločníkom v prepojenom daňovom subjekte, ktorého celková výška evidovaných nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty je vo výške 92 274,09 eura, teda vyššej ako 1 000 eur, ktoré vznikli v období, v ktorom T. T. bola (a stále je) konateľom a spoločníkom v tejto spoločnosti, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty neboli zaplatené. Spoločnosť, v ktorej je T. T. konateľom a spoločníkom, podáva daňové priznania nepravidelne, nepodáva účtovné výkazy a začalo u nej daňové exekučné konanie.“

37. Práve k tomuto prístupu správcu dane a naň nadväzujúcich hodnotení žalovaného smerovala nepochybne argumentácia Súdneho dvora načrtnutá v jeho marginálnych bodoch 26. až 28. k problematike aplikácie zásady proporcionality v tom duchu (viď bod č. 27), že výška požadovanej zábezpeky musí byť primeraná nielen riziku budúcich a minulých daňových nedoplatkov ale aj úlohe, ktoré dotknuté osoby vo funkcii štatutárnych orgánov v minulosti zohrávali a v budúcnosti sa nemôže vylúčiť, že zohrávať budú.

S týmto odôvodnením sa tak správca dane ako aj žalovaný vôbec nevysporiadal.

38. Uvedený nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa Najvyššieho súdu potvrdzuje záver o nutnosti zrušiť napadnuté rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

V.

39. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nemá všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, u ktorého absentuje logicky vyhodnotený a riadne právne posúdenie veci. Preto odvolací súd zdôrazňuje, že výška stanovenej zábezpeky na daň nespĺňa zákonné podmienky pre aplikáciu zásady proporcionality vymedzenej v rozsudku Súdneho dvora.

Nakoľko počas konania Najvyšší súd mu z dostupných zdrojov dospel k záveru, že sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov potreby výkladu únieho práva, a to hore uvedených aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, preto súdny prieskum v inej veci prerušil s výsledkom hore opísaným.

40. Bude preto úlohou žalovaného, aby zohľadnil pri svojom ďalšom konaní závery vyslovené nielen Najvyšším súdom ale aj Súdny dvorom v rozsudku (sp.zn. C-534/16), ktorý bol žalovanému cestou tunajšieho už doručený.

41. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach Ústavného súdu a Najvyššieho súdu (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžf 66/2015 ako aj sp.zn. 1Sžf/99/2015, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

42. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného daňového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

43. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nastalo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

Nakoľko si úspešný žalobca svoje právo v zákonnej 3- dňovej lehote uplatnil ale nevyčísľil (viď bod č. 15), a nakoľko zo súdneho spisu ďalej nevyplýva, že by žalobcovi okrem zaplatených súdnych poplatkov (2 x 70,-- € na čl. 1 a čl. 98) vznikli ďalšie výdavky, ktoré by mala byť kryté náhradou trov konania, Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísľil, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

