

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/29/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014201282  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:6014201282.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbančovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: PROFINEX Pršianska terasa, s.r.o., so sídlom Horná 41, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 865 664, právne zastúpený: SKLEGAL, s.r.o., so sídlom Dvořákovo nábřeží 10, 811 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/398861/2014/5172 zo dňa 9. septembra 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/208/2014-86 zo dňa 21. januára 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k.23S/208/2014-86 zo dňa 21.1.2015 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 23S/208/2014-86 zo dňa 21.01.2015, podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/398861/2014/5172 zo dňa 09.09.2014 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600301/5/2856209/2014 zo dňa 19.06.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Postupom podľa § 250k ods. 1 O.s.p. priznal žalobcovi náhradu trov konania v sume 678,81 € pozostávajúcu z trov právneho zastúpenia vo výške 608,81 € a náhrady za zaplatený súdny poplatok vo výške 70,- €.

2. Rozhodnutím č. 1100301/1/398861/2014/5172 zo dňa 09.09.2014 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600301/5/2856209/2014 zo dňa 19.06.2014, ktorým podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty určil žalobcovi ako žiadateľovi o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zábezpeku na daň z pridanej hodnoty vo výške 220 000,- € na obdobie 12 mesiacov, ktorú zábezpeku bol žalobca povinný zložiť do 20 dní od doručenia tohto rozhodnutia zložením peňažných prostriedkov na účet Daňového úradu Banská Bystrica alebo bankovou zárukou poskytnutou bez výhrad. Dôvodom určenia zábezpeky bola skutočnosť, že konateľ žalobcu JUDr. A. L.

bol v čase odo dňa 07.11.2006 do dňa 28.02.2013 konateľom spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o., ktorá ku dňu podania žiadosti o registráciu vykazovala nedoplatok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 2 595,20 €, ktorý bol splatný dňa 27.12.2012. Pri určení výšky zábezpeky správca dane prihliadal na riziko vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty zdaniteľnej osoby a ako kritérium vylúčil skutočnosti, ktoré boli dôvodom na zrušenie registrácie na daň z pridanej hodnoty spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o., nakoľko nastali v období, keď jej konateľom už JUDr. A. L. nebol.

3. Krajský súd mal za preukázané, že JUDr. A. L. bol v čase vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty t.j. dňa 27.12.2012 konateľom spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o. Uvedený nedoplatok bol dňa 22.06.2013 daňovým úradom odpísaný ex off. Žalobca podal v zmysle § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty dňa 20.01.2014. Keďže žalobca dosiahol zákonom stanovený obrat pre povinnú registráciu pre DPH, správca dane vydal žalobcovi Osvedčenie o registrácii pre DPH, podľa ktorého sa stal platiteľom DPH dňa 01.03.2014. Žalobca listom zo dňa 29.07.2014 požiadal žalovaného o poskytnutie informácie, či prípadná úhrada nedoplatku spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o. žalobcom bude mať za následok rozptýlenie pochybností o riziku vzniku nedoplatkov spoločnosti, v ktorých konateľom alebo spoločníkom je JUDr. A. L., keďže daňový úrad predmetný nedoplatok považoval za dôvod pre vznik rizikovosti a tento nedoplatok bol zo strany daňového úradu už odpísaný dňa 22.06.2013. Stanovisko žalovaného k tejto otázke však k spisovému materiálu nebolo pripojené. Spoločnosť PROFINEX dealing, s.r.o., listom zo dňa 16.04.2014 požiadala daňový úrad a žalovaného o opravu nesprávnych údajov vedených správcou dane v dokumente označenom ako: „Detail archivovaného subjektu“ obsahujúci výpis zo zostavy s atribútmi a ich hodnotením s dátumom prepočtu 03.10.2013. Obchodná spoločnosť konštatovala že takýto dokument jej nebol nikdy predložený na vyjadrenie, aj napriek tomu, že sa v ňom uvádzajú rizikové faktory spoločnosti, ako daňového subjektu, ktoré boli základom pre rozhodovanie o výške zábezpeky. Žiadateľ opravy údajov uviedol, že v evidencii správcu dane sú obsiahnuté nesprávne údaje a informácie, čo má za následok nesprávne vyhodnotenie rizikovosti. Žalovaný listom zo dňa 06.06.2014 oznámil žiadateľovi výsledok prešetrenia jeho podnetu, v ktorom uviedol, že na určenie výšky zábezpeky je stanovený algoritmus výpočtu podľa vybraných atribútov Detailu archivovaného subjektu, ktorý je internou pomôckou a v prípade splnenia podmienok zábezpeky ju registrátor udelí vo výške určenej IT nástrojom. Algoritmus na určenie výšky zábezpeky nevyužíva atribúty „A“, ktoré popisujú správanie daňového subjektu a sú určené ako pomocná informácia v rámci procesu registrácie. Žalovaný s poukazom na ustanovenie § 11 a § 23 ods. 1 Daňového poriadku uviedol, že nakoľko atribúty použité na výpočet výšky zábezpeky obsahujú údaje o iných daňových subjektoch, nie je možné sprístupniť informácie o daňových subjektoch, ktoré sú predmetom daňového tajomstva a navyše zábezpeku na daň uloženú v zmysle § 4c zákona o DPH nemožno považovať za daň a teda zostava z informačného systému žalovaného sa netýka daňových povinností, slúži len ako pomôcka na zdôvodnenie výšky zábezpeky. Z uvedeného dôvodu daňový subjekt nie je oprávnený nahliadnuť do predmetnej výstupnej zostavy ani v zmysle § 23 Daňového poriadku. Spoločnosť PROFINEX dealing, s.r.o. žalovanému oznámila nesúhlas s so záverom, že Zostava informačného systému FR SR „Detail archivovaného subjektu“ je len internou pomôckou na zdôvodnenie výšky zábezpeky. Poukázala na to, že rozhodnutia daňových orgánov o uložení zábezpeky, by mali obsahovať odôvodnenie určenej výšky zábezpeky.

4. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné, keďže odôvodnenie výšky daňovej zábezpeky odkazom na využitie softwarového programu je nedostatočné a to vzhľadom na absenciu správnej úvahy pri zistení rizikovosti a to konkrétne vyhodnotenie kritérií rizikovosti relevantných pre určenú výšku zábezpeky. Krajský súd uviedol, že na odôvodnení správnej úvahy je potrebné trvať aj v prípade, keď výška zábezpeky je určená v zákonom stanovených medziach, nakoľko je nevyhnutné vylúčiť svojvôľu správnych orgánov pri rozhodovaní aj z hľadiska porovnávania s obdobnými vecami u iných subjektov. Aby mal súd možnosť zaujať stanovisko, či nedošlo k vybočeniu z hľadiská zákona, musí správny orgán odôvodniť, ako vyhodnotil zákonné hľadiská, t.j. ako prihliadol na riziko vzniku nedoplatku. To, na aké kritériá bolo prihliadnuté, ktoré boli rozhodujúce pre určenie výšky zábezpeky musí vyplývať už z odôvodnenia rozhodnutia a tento nedostatok nemožno nahradiť odkazom

na inú listinu, resp. metodický pokyn o registrácii platiteľa DPH, či údaje v evidencii finančnej správy ohľadom daňového subjektu. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na dôvodovú správu k zákonu č. 246/2012 Z.z., ktorým bol zakotvený inštitút zábezpeky na daň v zmysle § 4c zákona o DPH, v zmysle ktorej sa výška zábezpeky na daň určuje na základe kritérií vypracovaných daňovou správou v spolupráci s Ministerstvom financií SR, pričom horná hranica zábezpeky bude použitá vtedy, keď budú odôvodnené obavy, že registrácia na DPH bude zneužitá. Ak dôvodová správa predpokladá posudzovanie kritérií správcom dane, za takéto nemožno považovať počítačový program s tým, že daňový úrad by v zmysle metodického pokynu nemal možnosť objektívne zohľadniť výsledok počítačového programu. Postup daňových orgánov pri určovaní výšky daňovej zábezpeky prostredníctvom vygenerovania rizikovosti informačným systémom bez možného zásahu správcu dane tak nezodpovedá zákonným požiadavkám individuálneho posúdenia každej konkrétnej veci. Neobstojí ani stanovisko žalovaného vo vzťahu síce k inej obchodnej spoločnosti (PROFINEX dealing, s.r.o.), avšak z hľadiska posudzovania rovnakej problematiky, že daňový subjekt nie je oprávnený oboznamovať sa s výsledkami vygenerovanými informačným systémom, nakoľko sa jedná o podklad pre určenie daňovej zábezpeky a nie pre daň, resp. že nie je oprávnený oboznamovať sa s nimi, keďže obsahujú údaje o iných daňových subjektoch vzhľadom na predmet daňového tajomstva .

5. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu žalobcu zamietne a žalobcovi náhradu trov konania neprizná. Žalovaný v odvolaní argumentoval tým, že zábezpeka na daň patrí do skupiny opatrení, ktoré nie sú totožné s ukladaním pokút za nespĺnenie, prípadne porušenie niektorých zákonných ustanovení vyplývajúcich zo zákona č. 563/2009 Z.z., kde zákonodarca rigorózne vyžaduje odôvodnenie výšky uloženej pokuty. Zábezpeka v zmysle § 4c zákona č. 222/2004 Z.z. sa považuje za prostriedok, ktorý sa použije na úhradu nedoplatku na dani do 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky. (Daňový úrad peňažnú zábezpeku alebo jej časť musí vrátiť v lehote 30 dní odo dňa, keď uplynulo 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň). V danom prípade dochádza ku kolízii znenia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. so znením § 11 zákona č. 563/2009 Z.z. Vzhľadom na znenie § 11 zákona č. 563/2009 Z.z. nemôže žalovaný v odôvodnení uvádzať konkrétne skutočnosti - atribúty, ku konkrétnym prepojeniam daňových subjektov na žalobcu, nakoľko by došlo k porušeniu daňového tajomstva. Súd by mal v danom prípade túto skutočnosť vziať do úvahy a zohľadniť konanie žalovaného, aj bez ďalšieho možného zdôvodnenia výšky zábezpeky.

6. Žalobca sa vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného stotožnil so závermi krajského súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia. Podľa názoru žalobcu poukaz žalovaného na kolíziu ustanovenia § 11 a § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. je potrebné vyhodnotiť ako účelovú obranu. Neuvedenie riadneho odôvodnenia rozhodnutia s poukazom na povinnosť zachovať daňové tajomstvo je nepostačujúce, neakceptujúce a nezlučiteľné s princípom právneho štátu. Poukázal na ustanovenie § 11 ods. 6 písm. i/ zákona č. 563/2009 Z.z., z ktorého vyplýva, že za porušenie daňového tajomstva sa nepovažuje oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva súdu na účely súdneho konania. Žalovaný a taktiež prvostupňový orgán v rozhodnutiach ani v navrhovaných písomnostiach neobjasnili, v čom spočíva riziko zneužitia DPH zo strany žalobcu. K skutočnosti, že konateľ žalobcu bol konateľom spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o., ktorá mala nedoplatok na dani z pridanej hodnoty uviedol, že medzi výškou určenej daňovej zábezpeky a výškou daňového nedoplatku je daný hrubý nepomer a preto mal žalovaný a prvostupňový orgán výšku daňovej zábezpeky presne a jednoznačne ozrejmiť. Neuvedenie konkrétnych rizikových faktorov, ktoré majú odôvodniť výšku zábezpeky má za následok stav, že daňový subjekt nemá žiadnu možnosť procesnej obrany voči prípadným nesprávnym záznamom vedeným v evidencii daňového úradu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a zároveň mu priznal náhradu trov odvolacieho konania.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia

rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.

8. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

9. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

10. 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, 2 O.s.p.)

11. 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.).

12. 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.

13. 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.).

14. Pri preskúmaní zákonnosti 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.

15. Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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,- €, 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.

16. Podľa § 4c ods. 1 písm. c/ bod. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty zdaniteľná

osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 a 2, je povinná zložiť zábezpeku na daň zložením peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky, ak konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000,- € a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené.

17. Podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty žiadateľovi o registráciu uvedenému v odseku 1 určí daňový úrad rozhodnutím výšku zábezpeky na daň, ktorá je najmenej 1 000,- € a najviac 500 000,- €. 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.

18. Odvolací súd vychádzajúc z dôvodov odvolania žalovaného preskúmal rozsudok krajského súdu a v nadväznosti naň aj zákonnosť rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu. V predmetnej veci bolo potrebné zaujať právny názor k aplikácii ustanovení § 4c zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v súvislosti s uložením zábezpeky na daň z pridanej hodnoty žalobcovi vo výške 220 000,- €. V konaní nebolo sporným, že konateľ žalobcu JUDr. A. L. bol v období odo dňa 07.11.2006 do dňa 28.02.2013 konateľom spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o., ktorej vznikol dňa 27.12.2012 nedoplatok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 2 595,20 €. Vzhľadom k tomu, že uvedený nedoplatok na dani ku dňu podania žiadosti žalobcu o registráciu pre daň (dňa 20.01.2014) nebol zaplatený, správca dane postupoval správne, keď žalobcovi určil zábezpeku na daň z pridanej hodnoty. Pokiaľ žalobca namietal, že daňový nedoplatok spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o. bol dňa 22.06.2013 daňovým úradom vzhľadom na vstup tejto spoločnosti do konkurzu odpísaný ex offio, je potrebné uviesť, že samotné odpísanie daňového nedoplatku neznamená jeho zaplatenie. Keďže ustanovenie § 4c ods. 1 písm. c/ bod. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. viaže určenie zábezpeky na nezaplatenie daňového nedoplatku ku dňu podania žiadosti o registráciu, čo v danom prípade nebolo spochybnené, je potrebné konštatovať, že podmienky na zloženie zábezpeky boli splnené.

19. K otázke výšky zábezpeky odvolací súd uvádza, že správcom dane stanovená zábezpeka vo výške 220 000,- € bola určená v medziach zákona (najmenej 1 000,- € a najviac 500 000,- €), avšak z rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu nevyplýva, prečo bola určená výška práve 220 000,- €. V odôvodnení oboch rozhodnutí je uvedené, že správca dane pri určení výšky zábezpeky prihliadol na skutočnosti, ktoré mali vplyv na zníženie zábezpeky (z pôvodnej sumy 266 000,- € eur na sumu 220 000,- €), keď vylúčil rizikové dôvody, ktoré vyplývali z rozhodnutia o zrušení registrácie na daň z pridanej hodnoty spoločnosti Senec Warehouse Park, s.r.o., nakoľko tieto nastali v období keď JUDr. A. L. už nebol jej konateľom. Takéto odôvodnenie výšky zábezpeky odvolací súd nepovažuje za dostatočne presvedčivé. Ustanovenie § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ukladá správcovi dane pri určení výšky zábezpeky na daň prihliadnúť na riziko vzniku nedoplatku na DPH zdaniteľnej osoby. Z rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového orgánu však nevyplýva, ktoré konkrétne kritériá rizikovosti zohľadnili správne orgány pri rozhodovaní.

20. Presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia vydaného na základe zákonom povolenej voľnej úvahy má zabrániť svojvôli správneho orgánu pri takomto type rozhodovania. Správny orgán preto musí uviesť v odôvodnení aj vyhodnotenie zákonných hľadísk, najmä ako na ne prihliadol. Pokiaľ sa žalovaný odvolával na to, že výška zábezpeky sa určuje s použitím počítačového programu ako internej pracovnej pomôcky a atribúty použité na výpočet zábezpeky obsahujú údaje o iných daňových subjektoch, ktoré podliehajú daňovému tajomstvu je potrebné uviesť, že súd nepreskúma rozhodnutie v spojení s ďalšími internými podkladmi resp. pomôckami, na ktoré správny orgán poukazoval, ale preskúma samotné rozhodnutie, ktoré ak má splňať požiadavku zákonnosti, musí byť preskúmateľné a zrozumiteľné najmä pre účastníkov konania, pričom povinnosť správcu dane zachovávať daňové tajomstvo v zmysle § 11 zákona č. 563/2009 Z.z. ho ešte nezbavuje povinnosti svoje rozhodnutie riadne odôvodniť.

21. Ako nedôvodnú vyhodnotil odvolací súd aj námietku žalovaného o potrebe rozlišovať medzi určením zábezpeky na daň a ukladaním pokút, kde sa vyžaduje odôvodnenie rozhodnutia. Podľa názoru odvolacieho súdu rozhodnutie o určení zábezpeky má totiž nepochybne povahu rozhodnutia o právach a povinnostiach daňového subjektu s účinkami v jeho majetkovej sfére a preto nemožno prijať ani záver o tom, že by na odôvodnenie tohto rozhodnutia kládol zákonodarca nižšie nároky resp. nevyžadoval jeho odôvodnenie. Účelom preskúmateľnosti rozhodnutia je, aby rozhodujúci správny orgán uviedol, ktoré konkrétne kritériá posudzoval. Aj keď súd v rámci správneho súdnictva v zmysle ustanovenia § 245 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutiach, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správneho uváženia), preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom, neznamená to, že by správny orgán nemusel odôvodniť svoju úvahu pri určení výšky zábezpeky, najmä aké skutočnosti zohľadnil v rámci posudzovania rizikovosti vzniku nedoplatku.

22. Riadny chod spravodlivosti v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky zaväzuje súdy a orgány verejnej správy na odôvodňovanie rozhodnutí. Nepreskúmateľné rozhodnutia zakladajú protiústavný stav a tento postup je nezlučiteľný so zásadou spravodlivosti konania. Povinnosťou správneho orgánu je nielen rozhodnúť, ale tiež vysvetliť, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie. Ak tak neurobia, zaťažia svoje rozhodnutia vadou spočívajúcou v tom, že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a ich postup je v rozpore s čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

23. 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 zákona č. 222/2004 Z.z.), dostatočným spôsobom neodôvodnili, podľa názoru odvolacieho súdu, sú napadnuté rozhodnutia postihnuté deficitom nepreskúmateľnosti.

24. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

25. O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ustanovenie § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ustanovením § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu, z dôvodu nevyčíslenia, nepriznal.

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.