

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/32/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013200132
Dátum vydania rozhodnutia:	18.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:6013200132.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: PEBEN, s. r. o., Kláry Jarunkovej 2, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 650 650, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Aeqitas, s. r. o., Dolná 19, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. č. 63, Banská Bystrica o preskúmanie rozhodnutia žalovaného číslo 1100301/1/25954/2013/5172 zo dňa 21. januára 2013 o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/13/2013-117 zo dňa 8. novembra 2013 v spojení s opravným uznesením č. k. 24S/13/2013-130 zo dňa 17. decembra 2013 a s opravným uznesením č. k. 24S/13/2013-142 zo dňa 6. marca 2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/13/2013-117 zo dňa 8. novembra 2013 v spojení s opravným uznesením č. k. 24S/13/2013-130 zo dňa 17. decembra 2013 a s opravným uznesením č. k. 24S/13/2013-142 zo dňa 6. marca 2014 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom (v spojení s dvomi opravnými uzneseniami) krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ OSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/25954/2013/5172 zo dňa 21. januára 2013 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600301/5/3355554/2012 zo dňa 14. novembra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rozhodol aj o povinnosti žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 574,48 Eur, z toho trovy právneho zastúpenia vo výške 496,68 Eur a iné trovy konania vo výške 77,80 Eur.

Krajský súd tak rozhodol po zistení, že odôvodnenie rozhodnutia žalovaného v súvislosti so stanovenou výškou zábezpeky na daň nespĺňa zákonné požiadavky ustanovenia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok), podľa ktorého ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak; v

odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vyporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán mal podľa názoru krajského súdu pri stanovení výšky zábezpeky na daň využiť správnu úvahu, v rámci ktorej mal povinnosť vziať do úvahy všetky skutočnosti majúce vplyv na uloženie, resp. neuloženie povinnosti zaplatiť zábezpeku na daň a stanoviť jej výšku. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného i prvostupňového správneho orgánu malo jednoznačne vyplývať, ktoré skutočnosti boli vzaté do úvahy a ktorým bola pripísaná právna relevancia. V odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu musia byť uvedené dôkazy a skutočnosti, z ktorých správny orgán vychádzal a ako boli tieto dôkazy vyhodnotené, pričom správca dane i žalovaný boli povinní v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku hodnotiť dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom mali prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správne orgány mali prihliadať pri určení výšky zábezpeky na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, v ktorom všeobecne konštatoval, že výška zábezpeky na DPH je stanovená správcou dane na základe rizikových identifikátorov žiadateľa a rizikovosť žiadateľa bola vyhodnotená prostredníctvom programovej aplikácie, ktorá obsahuje niekoľko desiatok kritérií, nespĺňa požiadavku na riadne odôvodnenie rozhodnutia žalovaného v zmysle ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že povinnosťou správcu dane i žalovaného pri určení výšky zloženej zábezpeky (za predpokladu, že by bolo nepochybne zistené, že žiadateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá má povinnosť zložiť zábezpeku na daň v zmysle § 4c ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov - ďalej len zákon o DPH), je prihliadnuť na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby (v tomto prípade žalobcu) a teda rizikovosť musí byť zohľadnená a posudzovaná správnym orgánom individuálne, samostatne, s prihliadnutím na všetky okolnosti, ktoré môžu mať vplyv na posúdenie žiadateľa ako rizikového na určení výšky zábezpeky na daň v takej výške, ktorá bude zodpovedať potenciálnej miere zneužitia systému DPH zo strany konkrétneho žiadateľa. V rozhodnutí správcu dane i žalovaného potom musia byť tieto kritériá posudzovania uvedené, rovnako musia byť v rozhodnutí uvedené konkrétne skutočnosti, z ktorých správny orgán vychádzal pri stanovení miery rizikovosti žiadateľa a tieto musia byť vyhodnotené, teda jeho rozhodnutie musí obsahovať správnu úvahu, ktorou bol správny orgán vedený pri určení konkrétnej výšky zábezpeky u konkrétneho žiadateľa. Nie je možné vylúčiť, že pri určení výšky zábezpeky na daň správne orgány môžu podporne využiť osobitnú aplikáciu, resp. počítačový program, ktorý čerpá údaje z dátového skladu (ako to vyplýva z Metodického pokynu k registrácii za platiteľa DPH), takto získaný dôkaz však nemôže byť jediným dôkazom (navyše, ak z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé, akým spôsobom a aké údaje boli zisťované, aké kritériá boli zohľadnené a ktoré boli považované za rizikové). Výstup z počítačového programu však rovnako nemôže nahradiť úvahu správneho orgánu, t.j. myšlienkový postup pri dodržaní pravidiel logického myslenia vo vzťahu k určení výšky rizikovosti žiadateľa a následnému určení výšky zábezpeky.

Pokiaľ ide o aplikáciu ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1 zákona o DPH, krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že zákon v uvedenom ustanovení jednoznačne upravuje podmienky, za ktorých je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň.

Krajský súd ďalej poukázal na skutočnosť, že žalovaný napriek výzve súdu v zmysle § 250d ods. 1 OSP nepredložil riadne správny spis, pretože v zmysle ustálenej judikatúry sa za riadne predložený správny spis považuje spis, ktorý bol predložený v origináli a bolo zažurnalizovaný. Žalovaný krajskému súdu predložil nežurnalizovaný spis, pričom jednotlivé listiny boli predložené len vo fotokópii. Krajský súd poukázal na to, že uvedená skutočnosť by zakladala dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného i prvostupňového správneho orgánu podľa § 250j ods. 3 OSP.

Na základe uvedeného krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa nie sú v súlade so zákonom pre nesprávne právne posúdenie a nepreskúmateľnosť, pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Preto ich podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd na návrh žalobcu, ktorý mal v konaní plný úspech. Priznal mu podľa § 250k ods. 1 OSP právo na náhradu účelne vynaložených trov konania vo výške 574,48 Eur. Za žalobcove účelne vynaložené trovy konania považoval trovy pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku vo výške 70 Eur, hotových výdavkov vo výške 7,80 Eur a trov právneho zastúpenia vo výške 496,68 Eur. Za účelne vynaložené trovy považoval trovy pozostávajúce z odmeny za právne zastúpenie za 3 úkony právnej služby vo výške 390,48 Eur (3 x 130,16 Eur) pri hodnote jedného úkonu právnej služby vo výške 130,16 Eur v zmysle § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len vyhláška), keďže vo veciach zastupovania v konaniach podľa piatej časti OSP je základná sadzba tarifnej odmeny za 1 úkon právnej služby jedna šestina výpočtového základu, ďalej režijný paušál vo výške 23,43 Eur (3 x 7,81 Eur) v zmysle § 16 ods. 3 vyhlášky a 20 % DPH v zmysle § 18 ods. 3 vyhlášky vo výške 82,77 Eur, keďže splnomocnený zástupca žalobcu je platiteľom DPH, o čom predložil dôkaz.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a žalobu zamietol. Namietal, že z ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1. zákona o DPH nevyplýva, že zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zložiť zábezpeku na daň môže byť len osoba, ktorá musí spĺňať súčasne všetky podmienky uvedené v uvedenom zákonom ustanovení. Žalovaný uviedol, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci a nekomfortne (poznámka NS - zrejme malo byť použité slovo nekonformne) vyhodnotil podmienky, ktoré majú vplyv na určenie zábezpeky na daň zdaniteľnej osoby v danom prípade. Z uvedeného by pre žalovaného vyplývalo, že by nemohol považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá by spĺňala len dve podmienky zdaniteľnej osoby (napr. osoba by mala ku dňu zániku nedoplatky na dani vyššie ako 1000 Eur a ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli nedoplatky zaplatené) a nevzťahovala by sa na takúto osobu finančná zábezpeka na daň. Takýto postup by v realizačnej praxi žalovaného viedol k negácii cieľa finančnej zábezpeky na daň. Ďalšou nesprávne posúdenou vecou, ktorá podľa názoru žalovaného vyplýva z rozsudku krajského súdu a nadväzuje na vyššie uvedené skutočnosti je určenie rizikovosti zdaniteľnej osoby a z toho vyplývajúcej výšky zábezpeky na daň. Žalovaný by v danom prípade nemá zákonné podmienky na určenie zdaniteľnej osoby ako osoby rizikovej ktorej žalovaný musí určiť výšku zábezpeky na daň. Nedoplatky považoval žalovaný za jeden rizikový faktor, ktorý bol aj dôvodom na určenie výšky zábezpeky. Za rizikovosť považuje žalovaný skutočnosť, že zdaniteľná osoba už pôsobila ako spoločník spoločnosti, v ktorej vznikli daňové nedoplatky vyššie ako 1000 Eur. Pre žalovaného nebolo podstatné, že zdaniteľná osoba (v tomto prípade p. V.) už nie je spoločníkom spoločnosti ku dňu podania žiadosti o registráciu na daň; takúto osobu považuje za rizikovú naďalej a preto jej, podľa názoru žalovaného, musí byť uložená zábezpeka na daň.

Žalobca sa odvolal proti výroku o náhrade trov konania. Uviedol, že podľa jeho názoru mali byť trovy v súdnom preskúmaní konaní vyčíslené v súlade s § 10 ods. 1 vyhlášky, keďže hodnotu veci bolo možné vyjadriť v peniazoch. V tej súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/15/2008zo dňa 28.02.2008. Napadnutý rozsudok navrhol vo výroku o náhrade trov konania zmeniť a priznať trovy právneho zastúpenia vo výške 2 424,18 Eur.

Vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol žalobca napadnutý rozsudok vo veci samej ako vecne správny potvrdiť. Výklad ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1. zákona o DPH žalovaným považoval za extenzívny a v daňovej oblasti neprípustný. Uviedol, že podľa jeho názoru len v prípade kumulatívneho spojenia všetkých troch podmienok vznikne zdaniteľnej osobe povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Ďalej uviedol, že ak by úmyslom zákonodarcu bolo, aby povinnosť zložiť zábezpeku na daň vznikla aj v prípade splnenia len dvoch podmienok, tak by to takým spôsobom v zákone uviedol. Zotrval na tvrdení, že nevznikla povinnosť zložiť zábezpeku na daň, nakoľko nedoplatok na DPH spoločnosti AZTV s.r.o. vznikol v čase, keď p. V. nebol jej spoločníkom a preto nie je splnená jedna z troch podmienok na vznik povinnosti, ktoré podľa názoru žalobcu musia byť splnené kumulatívne. Mal za to, že keďže p. V., ktorý bol v súvislosti so vznikom nedoplatku na DPH podľa počítačového programu rizikový a už v čase rozhodovania žalovaného o odvolaní nebol spoločníkom žalobcu, žalovaný mal (podľa názoru žalobcu) rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica zrušiť. Tiež uviedol,

že použitie programovej aplikácie v danom prípade je dôkazom toho, že údaje čerpané programom z dátového skladu neboli dostatočne určité a aktuálne a program nevedel vyhodnotiť a zohľadniť všetky prípadné okolnosti. Keby tomu tak bolo, v takom prípade by program podľa názoru žalobcu musel vyhodnotiť ako irelevantnú skutočnosť, že p. V. vstupoval do spoločnosti AZTV spol. s r.o. v čase, keď táto už mala nedoplatok na DPH a v žiadnom prípade nemal na základe nej uložiť žalobcovi povinnosť zložiť zábezpeku na daň.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oboznámené v súlade s ustanovením § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Ustanovenia zákona o DPH (citované v odôvodnení napadnutého rozsudku) upravujú podmienky, pri splnení ktorých vzniká povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Rozhodnutie, ukladajúce uvedenú povinnosť, musí obsahovať zákonné náležitosti rozhodnutia, požadované ustanovením § 63 daňového poriadku. V prípade, že rozhodnutie neobsahuje náležitosti, požadované uvedeným zákonným ustanovením, považuje sa v súdnom preskúmvacom konaní za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Na tejto zákonnej požiadavke nemôže nič zmeniť Metodický pokyn k zábezpeke na daň ani iný právny predpis, ktorý je nižšej právnej sily, ako zákon.

Z odôvodnenia správcu dane vyplýva len, že k určeniu zábezpeky došlo na základe zistenia, že konateľ žiadateľa o registráciu pre DPH je spoločníkom právnickej osoby AZTV, spol. s r. o., ktorá má nedoplatok na DPH 1 000 Eur a viac, ktorý ku dňu podania žiadosti o registráciu pre DPH nebol zaplatený a ktorý vznikol v období, v ktorom konateľ bol spoločníkom tejto právnickej osoby. V potvrdzujúcom rozhodnutí žalovaného sa ďalej uvádza, že výška zábezpeky na DPH je stanovená správcou dane na základe rizikových identifikátorov žiadateľa. V záujme zabránenia subjektívneho rozhodnutia správcu dane o výške zábezpeky je rizikovosť žiadateľa vyhodnotená prostredníctvom programovej aplikácie, ktorá obsahuje niekoľko desiatok kritérií. Aj podľa názoru najvyššieho súdu z takéhoto odôvodnenia určenia zábezpeky na daň a jej výšky nevyplyva, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ani vyporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu a ani aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s napadnutým rozsudkom krajského súdu, že rozhodnutia daňových orgánov bolo potrebné zrušiť pre nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Druhým dôvodom zrušenia sa podrobnejšie nezaoberal, keďže je v ďalšom konaní na daňových orgánoch, aby svoje nové rozhodnutie, vrátane aplikácie ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c/ bod 1. zákona o DPH, náležite odôvodnili.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Ani odvolaniu žalobcu proti rozsudku v časti výroku o trovách konania nebolo možné vyhovieť. Pre určenie trov právneho zastúpenia v konaniach podľa piatej časti OSP platí špeciálna úprava - § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. V takom prípade sa neuplatní všeobecná právna úprava ustanovenia § 11 ods. 1 písm. a/ uvedenej vyhlášky. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/15/2008 zo dňa 28.02.2008, na ktoré vo svojom odvolaní poukazuje žalobca, je len ojedinelým vybočením z ustálenej súdnej praxe, lebo zákonné znenie § 11 uvedenej vyhlášky takýto rôzny výklad neumožňuje.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1, § 151 ods. 1 a 2 a § 246c ods. 1 prvá veta OSP. Žalobca v lehote podľa § 151 ods. 1 OSP nevyčíslil trovy odvolacieho konania a keďže mu okrem trov právneho zastúpenia iné trovy odvolacieho konania zo spisu nevyplývali, náhrada trov mu nebola priznaná. Ide o prípad, v ktorom najvyšší súd nebol viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania žalobcovi rozsudkom, ktorým sa konanie končilo (§ 151 ods. 2 OSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.