

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/89/2015
Identifikačné číslo spisu: 7015200097
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7015200097.1

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: BERG ŠPORT, spol. s r.o., IČO: 47 400 692 so sídlom Belehradská č. 3, 040 13 Košice, zast.: JUDr. Ondrejom Lučivjanským, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Murgašova č. 3, 040 01 Košice, IČO: 35 554 134, 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 žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 18. júna 2015 č.k. 6S/8/2015-49, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 18. júna 2015 č.k. 6S/8/2015-49 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/475478/2014/14230 z 30.10.2014 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 9800302/5/3641134/2014 z 28.07.2014 z r u š u j e a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu náhrady iných trov konania vo výške 70,-- €.

Odôvodnenie

I.
Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/475478/2014/14230 z 30.10.2014 (ďalej len na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 10) 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. 9800302/5/3641134/2014 z 28.07.2014 (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 305.000,00 €.

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 nedoplatku 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. Výrubenie zábezpeky na daň správca dane odôvodnil tým, že konateľka žalobcu pani H. H. bola tiež spoločníčkou spoločnosti TEMPO, s.r.o., ktorá má nedoplatok na DPH viac ako 1.000 €, pričom tento ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nebol zaplatený a vznikol v období, v ktorom konateľka žalobcu spoločníčkou tejto právnickej osoby.

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 (str. 4 napadnutého rozhodnutia).

Žalovaný pri aplikácii ustanovenia § 4c ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. poukázal na skutočnosti zistené správcom dane týkajúce sa osoby konateľky žalobcu, a to že menovaná pani H. H. bola spoločníčkou spoločnosti TEMPO, s.r.o. s výškou daňového nedoplatku 17.564,17 €.

5. K samotnej výške zábezpeky ďalej žalovaný uviedol, že:

„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 legislatívna úprava zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov správcovi dane povinnosť určiť sumu zábezpeky, pričom atribúty, na základe ktorých informačný systém generuje výšku zábezpeky pre daň, sú jednotne určené pre všetky daňové subjekty a daňový úrad nie je oprávnený túto výšku zábezpeky meniť.“

Pri určení výšky zábezpeky na daň sa v súlade so zákonom (ustanovenie § 4c ods. 2 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, kto 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 udelenie zábezpeky v zmysle ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, správca dane bol povinný v zmysle ustanovenia § 4c ods. 2 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 zúčastnených v daňovom konaní."

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

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

7. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 27.01.2015.

V žalobe najmä poukazoval na nerešpektovanie hmotnoprávnych a procesnoprávnych noriem, nedostačujúce zistenie skutkového stavu a na zmätočnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia.

8. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie na pojednávaní dňa 18.06.2015 a konajúc v neprítomnosti právneho zástupcu žalobcu, po oboznámení sa s napadnutým rozhodnutím, žalobou a obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a postup žalovaného bol v súlade so zákonom, preto žalobu podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol z nižšie uvedených dôvodov.

9. S poukazom na citované ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. a so zohľadnením právnych názorov vyslovených Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sp.zn. C-268/83 vo veci účastníka Rompelmal krajský súd ustálil záver, že povinnosť zložiť zábezpeku na daň sa týka zdaniteľnej osoby, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona 0 DPH, a vzťahuje sa na registráciu povinnú aj dobrovoľnú.

10. V preskúmanom prípade je pre krajský súd nepochybné a nepopiera to ani žalovaný, že došlo k naplneniu podmienky pre uloženie zábezpeky na daň z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 4c ods. 1 písm. a) bod 1 zák. č. 222/2004 Z.z., pretože žalobca ako zdaniteľná osoba si podal žiadosť o registráciu pre daň podľa ustanovenia § 4 zák. č. 222/2004 Z.z. a jediná konateľka žalobcu je fyzickou osobou, ktorá bola spoločníkom právnickej osoby spoločnosti TEMPO, s.r.o., ktorá mala ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň nedoplatky na dani z pridanej hodnoty vo výške 17.564,17 €.

11. Námietku žalobcu, že ak je zábezpeka určená počítačovým programom, tak ide o popretie princípu voľnej úvahy, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko rizikové zhodnotenie žalobcu na základe viacerých údajov o ňom správcom dane vylučuje svojvoľu správcu dane a je objektívnejší ako princíp voľnej úvahy správcu dane, ktorý môže byť subjektívny.

12. Námietka žalobcu spočívajúca v jeho tvrdení, že ustanovenie § 4c ods. 1 písm. a) bod 1 zák. č.

222/2004 Z.z. je inkvizíčné, retroaktívne krajský súd nemohol akceptovať, pretože žalovaný postupoval v súlade s čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky na základe zákona, o nesúlade ktorého s ústavou Slovenskej republiky Ústavný súd Slovenskej republiky nerozhodol.

Preto súd stotožniac sa s dôvodmi žalovaného rozhodnutia a z vyššie uvedených dôvodov žalobu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe podľa ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

III.

Odvolať žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní (č.l. 60) proti rozsudku krajského súdu žalobca v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

v súdnom prieskume došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 [viď § 205 ods. 2 písm. a) O.s.p.], súd prvého stupňa neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností [viď § 205 ods. 2 písm. c) O.s.p.],

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [viď § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.],

doteraz zistený skutkový stav neobstojí, pretože sú tu ďalšie skutočnosti alebo iné dôkazy, ktoré doteraz neboli uplatnené (viď § 205a) - [viď 205 ods. 2 písm. e) O.s.p.],

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [viď § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

14. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu:

- nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia bola potvrdená viacerými rozsudkami

o rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/195/2013,

o rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/77/2014,

o rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/259/2013 ako aj

o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 2Sžf/32/2014,

- výška zábezpeky vygenerovaná informačným systémom je určená bez aplikácie úvahy daňového orgánu,

- navyše skutočnosť, že informačný systém žalobcu nesprávne funguje, je všeobecne známa,

- ide o likvidačnú výšku zábezpeky bez objasnenia, aké okolnosti zapríčinili jej výšku,

o uložená zábezpeka ani zďaleka nezodpovedá pomerom žalobcu, ktorý prevádzkuje malú predajňu športových potrieb,

- pojednávanie prebiehalo bez prítomnosti právneho zástupcu žalobcu,

o konajúci sud neprípustil zastupovanie advokátskym koncipientom,

- tvrdenia žalovaného o možnosti ovplyvňovať chod spoločnosti prostredníctvom valného zhromaždenia sú nesprávne,

o spoločník nemôže priamo riadiť spoločnosť.

15. Záverom žalobca navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), aby rozsudok krajského súdu zmenil a napadnuté rozhodnutie zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

B)

16. Z vyjadrenia žalovaného z 13.08.2015 (č.l. 74) vyplýva, že tento všetky odvolacie námietky žalobcu neakceptuje a tieto námietky sú podľa neho neopodstatnené. Podľa žalovaného slovenské právo nie je založené na precedensoch a preto judikáty (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/9/2009 zo dňa 29. septembra 2010) nie sú podľa žalovaného autoritatívnym prameňom práva.

17. Žalovaný ďalej zdôraznil, že špeciálne vytvorený počítačový program určujúci výšku zábezpeky podľa množstva kritérií, určených pre všetky daňové subjekty rovnako, zabraňuje subjektívnemu určeniu výšky zábezpeky správcom dane a je teda objektívnejší ako princíp voľnej úvahy správcu dane, čo konštatoval v predmetnom rozsudku aj Krajský súd v Košiciach.

18. Žalobca sa tiež vyjadril k námietke o údajne všeobecne známej skutočnosti nesprávne fungujúceho informačného systému žalovaného, na základe ktorého správca dane nesprávne vymáhal daňové nedoplatky alebo nesprávne vyplácal vrátenie dane z pridanej hodnoty. Podľa žalovaného na výpočet zábezpeky sa používa samostatný, špeciálne vytvorený, počítačový program DM41, preto žalovaný považuje toto tvrdenie žalobcu za neopodstatnené.

19. Tvrdenia žalobcu, ktorými namieta rozpor právnej úpravy o daňovej zábezpeke s inými právnymi predpismi a tiež s ústavou Slovenskej republiky, žalovaný označil ako právne irelevantné.

20. Záverom žalovaný navrhol Najvyššiemu súdu, aby rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Prejudiciálne konanie

A)

21. V inom konaní vedenom pod sp.zn. 1Sžf 66/2015 za rovnakej právnej a skutkovej situácie konajúci senát Najvyššieho súdu 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 súčasny 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 ?

B)

22. 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

23. 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 jednomyseľne (§ 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 napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušil. S požiadavkou právneho zástupcu, aby mu boli dokumenty doručované elektronickou poštou sa odvolací súd vyrovnal prípisom zo dňa 03. novembra 2017 zaslanou na internetovú adresu lucivjansky@lucivjansky.sk .

Podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v citovanom znení platí, že ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

24. 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 preskúmvanej 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 ako aj správcu dane.

25. 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."

1) K legitímácii správneho súdu zisťovať skutkový stav:

26. Vzhľadom na použité odvolacie dôvody musí Najvyšší súd zdôrazniť, že žalobca svoje odvolanie oprel o nasledujúce odvolacie dôvody, ktoré sponchýňujú riadnosť zistenia skutkového stavu prvostupňovým súdom :

v konaní došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 O.s.p., nakoľko v zmysle § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p. súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil, tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav [§ 205 ods. 2 písm. a) O.s.p.],

súd prvého stupňa neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností [§ 205 ods. 2 písm. c) O.s.p.],

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

27. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd zdôrazniť, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri

súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) správny orgán a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

28. Nakoľko v preskúvanej veci však krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával - viď zápisnica z pojednávania na č.l. 45 (oboznámenie účastníka s pripojeným administratívnym spisom, ktoré na pojednávaní môže vykonať krajský súd, nespadá pod dokazovanie) a ani Najvyšší súd z charakteru preskúvanej veci (na rozhodnutie o uložení povinnosti zložiť zábezpeku na daň nie je možné v zmysle marginálneho bodu č. 32 rozsudku Súdneho dvora nazerať ako na správne trestanie) nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúvanej veci, preto ani nemohol na tieto odvolacie dôvody v celosti prihliadnuť.

2) K spôsobilosti advokátskeho koncipienta:

29. Ďalej žalobca vo svojej odvolacej argumentácii vytykal krajskému súdu nesprávny postup v konaní, nakoľko pojednávanie prebiehalo bez prítomnosti právneho zástupcu žalobcu. Podľa žalobcu krajský súd nepripustil v zmysle § 250a O.s.p. zastupovanie advokátskym koncipientom, ktorý sa riadne dostavil na pojednávanie a napriek tomu, že žalobca nebol na pojednávaní riadne zastúpený, krajský súd ďalej pokračoval v pojednávaní.

Najvyšší súd sa môže iba domnievať, že ide o odvolací dôvod v zmysle § 205 ods. 2 písm. a) O.s.p., nakoľko v konaní došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 O.s.p. Tento dôvod musel Najvyšší súd vyhodnotiť v zmysle nižšie uvedených záverov ako irelevantný.

30. Zo zápisnice o pojednávaní pred krajským súdom z 18. júna 2015 (č.l. 44) pre Najvyšší súd vyplýva, že krajský súd po overení prítomnosti účastníkov v pojednávacej miestnosti zistil, že za stranu žalobcu sa pojednávania zúčastnil iba substitučný splnomocnenec H. G. F. ako advokátsky koncipient právneho zástupcu žalobcu podľa plnomocenstva zo 16.06.2015.

Následne krajský súd uznesením vysloveným na pojednávaní nepripustil menovaného advokátskeho koncipienta, ako právneho zástupcu žalobcu do konania.

31. Najvyšší súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil spor týkajúci sa výkladu ustanovenia § 250a O.s.p., a z toho vyplývajúcich oprávnení pre konanie advokátskych koncipientov. V uvedenej súvislosti vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky), t.j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu meritórne odchyliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

32. Z uvedeného dôvodu sa Najvyšší súd aj v tejto veci stotožňuje s právnym názorom vysloveným iným senátom v obdobnej veci, a to prostredníctvom uznesenia Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžo/55/2013 zo dňa 20. augusta 2014, podľa ktorého (konajúci senát cituje v zmysle ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p. v rozsahu relevantnom pre odôvodnenie svojich nižšie vyslovených záverov, v podrobnostiach je text rozsudku zverejnený na internetovej stránke Najvyššieho súdu):

„Zastúpenie advokátom v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku vzhľadom na osobitnú úpravu v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku znamená, že v konaní pred súdom - osobitne na pojednávaní koná za žalobcu advokát, teda osoba zapísaná ako advokát v zozname vedenom SAK. Nakoľko advokátsky koncipient nie je advokátom, v správnom súdnictve pre osobitnú úpravu zastúpenia nemôže byť ustanovenie § 25 ods. 3 O.s.p., podľa ktorého advokát je oprávnený dať sa zastupovať prípadne advokátskym koncipientom, ktorého zamestnáva, aplikované. Ustanovenie § 250a O.s.p. má obligatórnu povahu, a preto ani podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. primerané použitie ustanovení prvej časti Občianskeho súdneho poriadku, t. j. ani § 25, neprichádza v úvahu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom predloženého súdneho spisu zistil, že v konaní pred krajským súdom nebolo v plnej miere zabezpečené obligatórne právne zastúpenie žalobcu advokátom podľa § 250a O.s.p. Zo zápisnice o pojednávaní dňa 21. mája 2013 vyplýva, že za advokáta JUDr. M. K. povereného zastupovaním žalobcu podľa platnej plnej moci zo dňa 17. decembra 2012, bola na pojednávaní prítomná iná osoba. Podľa splnomocnenia na strane č. 39 spisu JUDr. M. K. splnomocnil na zastupovanie na pojednávaní dňa 21. mája 2013 svojho koncipienta JUDr. P. N., ktorý sa pojednávania zúčastnil.

Z týchto dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 221 písm. c/ a f/ O.s.p. rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/92/2012-40 zo dňa 21. mája 2013 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na nové konanie, v ktorom krajský súd vytknutú vadu konania odstráni a znova vo veci rozhodne, vyporiadajúc sa zároveň i s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní."

33. Je nepochybné, že v zmysle uvedenej judikatúry krajský súd správne nepripustil právne zastupovanie žalobcu na pojednávaní v správnom súdnictve.

3) K nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia:

34. Pri odvolacom dôvode, ktorého podstatou je nesprávne právne posúdenie preskúmvanej veci 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.

35. 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.

36. Preto Súdny dvor adresoval Najvyššiemu súdu požiadavku posúdiť zlučiteľnosť ustanovenia § 4c zák. č. 222/2004 Z.z. s požiadavkami vyššie uvedenými (viď bod č. 35).

37. 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.

38. Tiež Súdny dvor v súvislosti s aplikáciou slobody podnikania na preskúvanú 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 € 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 € za okolností vo veci samej prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorým je zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom.

39. V uvedenej súvislosti Najvyšší súd adresoval žalobcovi (viď bod č. 23) informáciu o ukončenom konaní o predbežných otázkach pred Súdnym dvorom Európskej únie vo veci sp.zn. C-534/16, tento mu zaslal s tým, že dal žalovanému možnosť sa zúčastniť pojednávania ako aj k meritu veci zaslať v lehote 10 dní svoje vyjadrenie (a to najmä k jeho marginálnym bodom č. 25 a 42) s poučením, že ak možnosť k uvedenému rozsudku Súdneho dvora v hore uvedenej lehote žalobca nevyužije, bude Najvyšší súd v zmysle § 101 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. predpokladať, že ďalšie návrhy alebo námietky v preskúmvanej veci nemá.

Odpoveď žalobcu sa v súdnom spise nenachádza.

3a) K objektívite a subjektívite rozhodovania:

39. Žalovaný najmä v napadnutom rozhodnutí ale aj vo vyjadrení k žalobe, resp. k odvolaniu 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) obsiahnutej v čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky ale aj na zásadu daňovej zákonnosti.

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.

40. Ústavný súd Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky sa napríklad k obsahu 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.“

41. 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 či. 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."

42. Potom je celkom legitímne očakávanie daňových subjektov, že správca dane riadiac sa pri rozhodovaní o žiadosti o registráciu (vid' 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.

43. 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 „atribútoch", ktoré „vygeneruje" 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.

44. 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 zdôraznil:

„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."

45. Okrem uvedeného musí Najvyšší súd zaujať postoj aj k mimoriadnej argumentácii krajského súdu (str. 8 rozsudku krajského súdu spolu s bodom č. 11), že ak je zábezpeka určená počítačovým programom, tak nejde o popretie princípu voľnej úvahy daňového orgánu, nakoľko rizikové zhodnotenie žalobcu na základe viacerých údajov o ňom správcom dane vylučuje svojvôľu správcu dane a je objektívnejší ako princíp voľnej úvahy správcu dane, ktorý môže byť subjektívny.

46. Krajský súd dostatočne neobjasnil svoj prekvapujúci záver, ktorý sa bez podpory aplikácie konkrétneho ustanovenia daňového práva dostal iba do roviny všeobecného tvrdenia, prečo postup voľného hodnotenia dôkazov stanovený zákonom pre správcu dane v zmysle § 3 ods. 5 Daňového poriadku odložil stranou a uprednostnil algoritmus výpočtového programu, ktorý hoci bol subjektívne vytvorený jeho autormi, je podľa slov krajského súdu objektívnejší z hľadiska správneho zistenia dane a zabezpečenia úhrady dane a ďalších činností podľa Daňového poriadku, resp. alebo osobitných

predpisov daňového práva (viď § 2 písm. a/ Daňového poriadku) ako hore uvedená zásada daňového konania.

Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení (3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

47. Preto Najvyšší súd musel odmietnuť záver krajského súdu o aplikácii potvrdzujúceho ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p., t.j. že žaloba je nedôvodná a naopak vysloviť záver, že napadnuté rozhodnutie v dôsledku automatického vygenerovania výšky zábezpeky prostredníctvom informačného systému bez bližšieho odôvodnenia trpí vadou nepreskúmateľnosti v zmysle ustálenej judikatúry citované žalobcom v odvolaní (viď bod č. 14).

3b) K riziku s vymáhaním nedoplatkov:

48. Žalovaný ďalej výšku zábezpeky odôvodňoval rôznymi rizikovými skutočnosťami u daňovo dotknutej spoločnosti (ďalej str. 3 a 4 napadnutého rozhodnutia), že napríklad:

„Správca dane opätovne preveril korektnosť údajov vyhodnocovaných programom DM41, následne vydal odvolaním napadnuté rozhodnutie, v ktorom uviedol atribúty (prepojenie na právnickú spoločnosť, ktorá má nedoplatok na dani z pridanej hodnoty 1 000,00 eur a viac, ktorý ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nebol zaplatený a ktorý vznikol v období, v ktorom konateľka daňového subjektu bola spoločníčkou tejto právnickej osoby, ako aj konkrétnu výšku tohto nedoplatku), na základe ktorých bola predmetná výška zábezpeky vypočítaná.

[.]..... 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."

49. 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. 37), 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. Tiež krajský súd sa opomenul k týmto žalobným bodom dostatočne vyjadriť.

50. Uvedený nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa Najvyššieho súdu potvrdzuje jeho záver o nutnosti zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

V.

51. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným 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. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi vyslovenými krajským súdom, že výška stanovenej zábezpeky na daň spĺňa 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 prerušil s výsledkom hore opísaným.

52. 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.

53. 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 odchýlil (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 osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

54. 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.

55. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo rozhodnutie správneho orgánu zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v prejednávanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať. Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

56. 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.

57. Hoci si právny zástupca úspešného žalobcu svoje právo v jednotlivých písomných podaniach (č.l. 9 a č.l. 61) uplatnil avšak svoje trovy konania v uvedených podaniach nevyčísľil a zo súdneho spisu boli ako ďalšie výdavky žalobcu v súvislosti so súdnym konaním zistené iba výdavky za súdne poplatky, tak ich náhradu v tejto výške odvolací súd priznal.

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 nevyčísli, 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.

58. Na základe hore uvedeného sa výška priznaných náhrad trov konania skladá :

1. z náhrady súdneho poplatku za žalobu (č.l. 26) 70,-- €

tzn. v celkovej sume 70,-- €

59. Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Bližšie podrobnosti o spôsobe platby a účte právneho zástupcu nie sú obsiahnuté v súdnom spise krajského súdu.

Poučenie:

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