

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/97/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015200914
Dátum vydania rozhodnutia: 10.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7015200914.1

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: HBC, s.r.o., IČO: 47 248 173 so sídlom Zimná 94, Spišská Nová Ves, zast.: Mgr. Jurajom Berčom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Zimná 59, Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 28. apríla 2016 č.k. 6S/88/2015-29 o konaní preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 28. apríla 2016 č. k. 6S/88/2015-29 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/220406/2015/14230 zo dňa 28. mája 2015 a rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 20005104/2015 zo dňa 10. marca 2015 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 719,52 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/220406/2015/14230 z 28.05.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 5) 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 20005104/2015 z 10.03.2015 (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 len „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 87.000,00 €.

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 (ďalej tiež „daňová zábezpeka“) správca dane odôvodnil tak, že vymenoval niekoľko prepojených daňových subjektov, v ktorých bola „zdaniteľná osoba“ konateľom/spoločníkom, z ktorých aspoň jeden mal ku dňu nadobudnutia postavenia platiteľa dane alebo ku dňu, keď zdaniteľná osoba prestala splňať status zahraničnej osoby, nedoplatok na dani, ktorý vznikol v období, v ktorom je alebo bola konateľom, spoločníkom a ktorý k tomuto dňu nebol zaplatený. Ďalej správca dane príkladmo uviedol všeobecne ďalšie skutočnosti, ktoré indikujú rizikovosť zdaniteľnej osoby, pričom s poukazom na daňové tajomstvo uviedol, že nebude priradovať konkrétne skutočnosti (atribúty) ku konkrétnym prepojeným daňovým subjektom.

Podľa § 4c ods. 1 písm. c) bod 1. zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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 (ďalej len "zábezpeka na daň"), 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 eur 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.

4. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že podľa zistenia správcu dane pán T. X., konateľ žalobcu, bol konateľom spoločnosti, ktorá má nedoplatok na dani viac ako 1.000,00 € (vo výške 6.979,59 €), ktorý ku dňu podania žiadosti nebol zaplatený a ktorý vznikol v období, v ktorom bol konateľ žalobcu spoločníkom tejto právnickej osoby. Hore citovaná zákonná úprava podľa odôvodnenia žalovaného neumožňuje správcovi dane rozhodnúť, či žiadateľovi o registráciu pre daň uloží povinnosť zložiť zábezpeku na daň alebo nie v prípade splnenia zákonných predpokladov (str. 3 napadnutého rozhodnutia).

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. 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 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 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 v zákonom stanovenej lehote prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu a navrhoval napadnutého rozhodnutie žalovaného zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konania.

8. V žalobe nenamietal proti samotnému uloženiu povinnosti zložiť daňovú zábezpeku, avšak brojil proti jej výške. Uviedol, že ide o likvidačnú sumu, pretože jeho ročný obrat sa pohybuje okolo 50.000 € a nedisponuje takými finančnými prostriedkami. Namietal, že z napadnutého rozhodnutia žiadnym spôsobom nevyplýva, ako správca dane prišiel k takejto sume. Podľa žalobcu nie je reálne predpokladať, žeby jeho daňová povinnosť za 12 mesiacov bola vo výške 87.000 €, pričom podľa § 4c ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. je potrebné prihliadať na riziko vzniku nedoplatku na dani. Výška zábezpeky nie je podľa neho primeraná.

9. Krajský súd bez nariadenia pojednávania preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby a žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol z nižšie uvedených dôvodov.

10. Podľa krajského súdu sa pri určení výšky zábezpeky na daň žalovaný zaoberal predovšetkým rizikom vzniku nedoplatku na dani u žalobcu, a to podľa objektívnych kritérií. Jedným z nich bolo, že konateľ žalobcu bol konateľom v spoločnosti, ktorá mala ku dňu registrácie nezaplatený nedoplatok dane. Ďalej vychádzal pri hodnotení miery rizika aj zo skutočností, že žalobca je prepojený na taký daňový subjekt, ktorý podáva daňové priznania nepravidelne, na ktorý bol vyhlásený konkurz, ktorý si neplní povinnosť podávať účtovné výkazy, boli mu vydané rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania, bola mu zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci a boli mu odpísané nedoplatky z dôvodu zániku daňového subjektu.

11. Krajský súd na základe toho dospel k záveru, že výška zábezpeky bola určená v medziach zákona a na základe informačného systému, ktorý žalobcu hodnotil aj podľa vyššie uvedených skutočností a kritérií miery jeho rizikovosti.

12. K tvrdenie žalobcu, že žiadna banka by mu neposkytla záruku, krajský súd uviedol, že žalobca v skutočnosti nevyčerpal všetky možnosti, pretože mu nič nebránilo požiadať ďalšie finančné ústavy o poskytnutie bankovej záruky.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní (č.l. 41) proti rozsudku krajského súdu žalobca v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania: účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom [§ 205 ods. 2 písm. a) v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p.] súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.], rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

14. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu:

- dôvodom žaloby bolo, že výška daňovej zábezpeky bola neprimeraná možnostiam žalobcu, ako aj dlhu na dani, ktorý mala spoločnosť, v ktorej bol konateľ žalobcu taktiež konateľom; navyše výška zábezpeky nebola dostatočne a presvedčivo odôvodnená;
- bolo na krajskom súde, aby sa s týmto vysporiadal, avšak súd iba skonštatoval, že výška daňovej zábezpeky je v medziach zákona s poukazom na riziko vzniku nedoplatku;
- žalobca poukázal na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, pričom odkaz žalovaného na software, ktorý využívajú daňové orgány, považoval za nedostatočný. Tvrdil, že súd neodstránil vadu napadnutého rozhodnutia, ale ju prehľbil svojím nedostatočne odôvodneným rozsudkom;
- daňová zábezpeka môže byť funkčným inštitútom iba vtedy, keď nebude pre daňové subjekty likvidačnou, čo nezohľadnili daňové orgány ani správny súd, pretože pre žalobcu je určená výška likvidačnou;
- krajský súd sa odklonil od rozhodovacej praxe iných súdov v analogických právnych veciach, ktoré konštatovali, že odôvodnenie žalovaného je nedostatočné a zakladá dôvod zrušenia rozhodnutia; konkrétne žalobca poukázal na argumentáciu v rozsudkoch:
 - o Krajského sudu v Trenčíne č.k. 13S/195/2013,
 - o Krajského sudu v Žiline č.k. 20S/52/2014,
 - o Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/91/2013.

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

B)

16. Z vyjadrenia žalovaného z 06.07.2016 (č.l. 76) vyplýva, že žiadnu odvolaciu námietku žalobcu neakceptuje a tieto námietky sú podľa neho neopodstatnené.

17. Žalovaný poukázal na svoje stanovisko z 08.01.2016 k žalobe, pričom podľa jeho názoru sú námietky uvedené v odvolaní zhodné so žalobnými dôvodmi.

18. Podľa žalovaného správca dane pri určení daňovej zábezpeky postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, keďže žalobca naplnil aspoň jednu z podmienok uvedených v ustanovení § 4c ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

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

C)

20. Na vyjadrenie žalovaného žalobca v písomnom stanovisku z 20.7.2016 reagoval tak, že žalovaný neprezentoval nijaký protiargument proti tvrdeniam žalobcu v odvolaní, nereagoval ani na súdne rozhodnutia v obdobných veciach.

21. Podstatou žaloby aj odvolania podľa neho nebolo to, že by žalobca nenaplnil aspoň jednu zo

zákoných podmienok pre určenie povinnosti zložiť zábezpeku, ale namietal, že stanovenie výšky zábezpeky bolo nezákonné. Nezákonnosť videl najmä v chýbajúcom odôvodnení a v tom, že stanovená výška je pre neho likvidačná.

V.

Právne názory odvolacieho súdu

22. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) 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 len „O.s.p."), a tiež s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, a to 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 preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 250j ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušil.

Podľa § 250j 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.

23. Z odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, vyplýva, že spornou je predovšetkým právna otázka, či bola výška daňovej zábezpeky určená v súlade so zákonom, pričom žalobca tvrdí jednak to, že ide o likvidačnú výšku zábezpeky a tiež, že rozhodnutie žalovaného nie je riadne odôvodnené a je tak zaťažené vadou nepreskúmateľnosti.

24. Najvyšší súd poukazuje na to, že v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii sa senát Najvyššieho súdu kvôli potrebe výkladu únievého práva obrátil na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnou otázkou, na ktorú dostal odpoveď prostredníctvom rozsudku sp.zn. C-534/16 z 26. októbra 2017 (ECLI:EU:C:2017:820, ďalej len „rozsudok Súdneho dvora“), ktorého závery je nutné aplikovať aj v preskúmvanej veci.

25. Najvyšší súd pred objasnením svojho stanoviska k rozhodujúcej právnej otázke zdôrazňuje, že žalobca svoje odvolanie oprel aj o odvolací dôvod, ktorým spochybňuje správnosť zistenia skutkového stavu súdom prvého stupňa, ktorý podľa jeho názoru dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

26. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd reagovať, 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 preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie 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 preskúmvaní 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.

27. V preskúmvanej veci však krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával a ani Najvyšší súd z charakteru preskúmvanej 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, preto ani nemohol na tento odvolací dôvod prihliadnuť.

28. Pri odvolacom dôvode, ktorého podstatou je nesprávne právne posúdenie preskúmvanej veci Najvyšší súd odkazuje na vyššie citovaný rozsudok Súdneho dvora, podľa ktorého (marginálny bod č. 21) 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.

29. Na druhej strane však Súdny dvor vo svojom rozsudku zdôraznil (marginálne body č. 24 a 25), že rôznorodé opatrenia, ktoré členské štáty prijímajú,

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

30. V tejto situácii 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,

- 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.

31. Tiež v súvislosti so slobodou podnikania je potrebné skúmať, či uloženie určitej výšky daňovej zábezpeky neprimerane nezasahuje to tejto slobody tým, že neodôvodnene zbavuje dotknutý subjekt (v tomto prípade žalobcu) zdrojov (m. m. marginálne body 34-42 rozsudku Súdneho dvora).

32. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ale najmä vo vyjadrení k žalobe 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 zákonnosti v daňovom konaní.

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.

33. Potom je celkom legitímne očakávanie daňových subjektov, že správca dane riadiac sa pri 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 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.

34. Najvyšší súd nevidí žiadne sporné body v prípade oprávnenia a povinnosti správcu dane rozhodnúť o povinnosti zložiť zábezpeku na daň, ktorá nastupuje ako povinnosť pri zistení splnenia zákonných kritérií; voči tomu nenamietal ani žalobca. S uvedeným oprávnením však nie je v súlade v rozhodnutí uvedené odôvodnenie výšky zábezpeky (m. m. sp.zn. 1Sžf 66/2015 zo dňa 28. novembra 2017).

35. Správca dane a na neho nadväzujúci žalovaný iba načrtol svoje úvahy o „atribútoch“, ktoré „vygeneruje“ informačný systém, so zdôraznením naplnenia obsahu ustanovenia zásady zákonnosti. Tak všeobecná a nič nehovoriaca argumentácia daňových orgánov však negarantuje žalobcovi ako daňovému subjektu, aby v procese správy daní boli v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku zachované jeho práva a právom chránené záujmy.

36. 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 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 zakotvanej 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.“

37. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku venoval aj výkladu, prečo bol inštitút daňovej zábezpeky uzákonený. K meritu sporu však iba skonštatoval, že výška daňovej zábezpeky bola určená v medziach zákona a „na základe informačného systému, ktorý žalobcu hodnotil aj podľa vyššie uvedených skutočností a kritérií miery rizikovosti žalobcu“. Toto svoje konštatovanie však ďalšími úvahami nepodložil.

38. Najvyšší súd naproti tomu nemôže konštatovať, že výška zábezpeky na daň bola v napadnutom rozhodnutí určená v medziach zákona a na základe kritérií ustanovených zákonom, zároveň však nie je možné skonštatovať ani opak. Rozhodnutie v tejto časti totiž považuje za nepreskúmateľné, pretože z jeho odôvodnenia vôbec nie je zrejmé, o ktoré dôkazy a právne skutočnosti žalovaný a správca dane opreli svoje úvahy, ako ich vyhodnotili a ako dospeli k záveru o primeranosti určenej výšky zábezpeky. Naopak, v rozhodnutí a najmä vo vyjadreniach v súdnom spore sa žalovaný takpovediac hrdo prihlásil k tomu, že vlastne iba prebral výstup (číslo) z „objektívneho“ počítačového programu, ktorého algoritmus však nie je odtajnený, pričom ani nešpecifikoval, aké konkrétne vstupné údaje boli do programu vložené. Voči vstupom ani spôsobu ich spracovania sa teda podľa názoru odvolacieho súdu nemôže žalobca vecne brániť, keďže ani nemôže vedieť, voči ktorým častiam tejto akejsi „automatizovanej správnej úvahy“ by mal namietat. Ani odvolací súd nebol schopný na základe napadnutého rozhodnutia a administratívneho spisu, dokonca ani na základe vyjadrení žalovaného, posúdiť primeranosť výšky daňovej zábezpeky.

39. Odvolací súd preto považuje takto odôvodnené rozhodnutie za učebnicový príklad rozhodnutia, ktoré je nepreskúmateľné.

40. Na druhej strane, odvolací súd si vie predstaviť, že v budúcnosti bude časť rozhodovacej právomoci, ktorá dnes patrí verejnej správe, prenechaná aj výpočtovej technike a jej umelej inteligencii, pokiaľ si to bude vyžadovať zložitosť a komplexnosť problematiky. Avšak aj v takom prípade sa javí v právnom štáte ako nevyhnutné, aby takýto postup mal osobitný a dostatočne detailný zákonný podklad a zároveň musí byť zabezpečená reálna preskúmateľnosť takto získaných záverov. V právnom štáte totiž nemožno rezignovať na požiadavku korekcie možných omylov a nesprávností, ktoré by spôsobovali rozpor rozhodnutia so zákonom.

41. 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, a to aj v zmysle už spomenutej judikatúry Najvyššieho súdu či žalobcom uvedených rozhodnutí krajských súdov.

42. 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 (a v spise zdokumentovaného) skutkového stavu, absentuje logicky vyhodnotený a riadne právne posúdenie veci. Odvolací súd sa preto nestotožňuje s právnymi závermi vyslovenými krajským súdom, že výška stanovenej zábezpeky na daň spĺňa zákonné požiadavky.

43. Odvolací súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď primerane neaplikoval ustanovenia Daňového poriadku o odôvodnení rozhodnutia a tak neprihliadol na jednu z hlavných zásad správneho súdnictva pri prieskume rozhodnutí správnych orgánov.

44. Keďže odvolací súd pri týchto úvahách dospel k názoru o neudržateľnosti oboch rozhodnutí finančných orgánov, rozhodol o ich zrušení a vec vrátil na ďalšie konanie, považuje ďalšie odvolacie námietky žalobcu za nepodstatné pre rozhodnutie vo veci a v súlade so zásadou hospodárnosti sa nimi ďalej nezaoberal, pričom poukazuje na vyššie uvedené vybrané myšlienky z rozsudku Súdneho dvora, ktoré pri ďalšom konaní nemožno obísť.

45. Bude preto úlohou žalovaného, aby zohľadnil pri svojom ďalšom konaní závery vyslovené nielen Najvyšším súdom, ale aj Súdny dvorom.

46. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, pričom dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a ani z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

47. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa ich vyčíslenia zo strany právneho zástupcu (č. l. 2 a 85), v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vo výške 719,52 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

49. Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia, odmena za úkony právnej pomoci:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom v roku 2015 (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 €;

- písomné podanie - žaloba zo dňa 29.05.2015 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný

paušál 8,39 €;

- písomné podanie - odvolanie proti rozsudku krajského súdu zo dňa 13.06.2016 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €;

- písomné podanie - stanovisko k vyjadreniu žalovaného zo dňa 20.07.2016 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €;

- DPH 20 % zo sumy 599,60 € = 119,92 €, spolu 719,52 € s DPH.

b) iných trov konania:

- súdny poplatok 70 € za žalobu;

- súdny poplatok 70 € za odvolanie.

Poučenie:

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