

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/17/2018
Identifikačné číslo spisu: 7016201342
Dátum vydania rozhodnutia: 22.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016201342.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: PEKÁREŇ ILaS - 13 s.r.o., IČO: 47 371 889, so sídlom Prof. Hlaváča č. 1885/9, 071 01 Michalovce, zast.: JUDr. Monikou Ilčíštinovou, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie Herľanská č. 547, 093 03 Vranov nad Topľou; proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 12. októbra 2017 sp. zn. 6S/130/2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi priznáva.

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 08.12.2017 (č.l. 68) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 12. októbra 2017 sp. zn. 6S/130/2016 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 104001117/2016 z 28.09.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 8) ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 103462404/2016 zo 07.07.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - vid' č.l. 17), obidve vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný sťažnostný bod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 a odsek 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ust. § 63 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový

poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú 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.

4. Správca dane vzhľadom na to, že žalobca podal dňa 15.06.2016 žiadosť o registráciu pre DPH, tak prvostupňovým rozhodnutím podľa § 4c ods. 2 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 321.000,00 €.

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 citovanom znení 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.

5. Výrubenie zábezpeky na daň správca dane odôvodnil tým, že konateľ žalobcu (pani Ing. F. E.) bol konateľom v prepojenom daňovom subjekte, ktorý mal ku dňu zániku nedoplatky na dani z pridanej hodnoty vo výške 274 002,46 € vzniknutých v období, v ktorom konateľ žalobcu bol konateľom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené.

6. Správca dane pri posudzovaní miery rizikovosti vychádzal aj z ďalších skutočností zistených pri správe daní, ktoré indikujú rizikovosť žiadateľa o registráciu, a to najmä že konateľ žalobcu je prepojený na 53 daňových subjektov. Správca dane tiež zistil, že daňový subjekt je prepojený na 5 daňových subjektov, ktoré majú povinnosť podávať účtovné výkazy a tieto nepodávajú (prepojené daňové subjekty bližšie uvedené v prvostupňovom rozhodnutí - ďalej len „daňovo dotknuté spoločnosti“).

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.

7. Ďalej z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že výpočet zábezpeky bol realizovaný v súlade so zákonom na základe automatizovaného prepočtu atribútov daňového subjektu v module DM 41. Legislatívna úprava zák. č. 222/2004 Z.z. nedáva správcovi dane možnosť rozhodnúť, či žiadateľovi

o registráciu pre daň podľa ustanovenia § 4 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. uloží povinnosť zložiť zábezpeku na daň alebo nie v prípade, ak zistí, že bola naplnená aspoň jedna podmienka na zloženie zábezpeky v zmysle ustanovenia § 4c ods. 1 písm. a) až c) zák. č. 222/2004 Z.z.

8. Žalobca nepochybnil svoje personálne prepojenie na daňovo dotknuté spoločnosti. V uvedenej súvislosti žalovaný zdôraznil, že u pani F. E., ako konateľu žalobcu správca dane v prvostupňovom rozhodnutí neuviedol, že 53 prepojených subjektov nepodáva daňové priznania.

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

III.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 19.12.2016.

11. Krajský súd v Košiciach ako správny súd posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., a po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (najmä bod. č. 21 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie v súlade s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Najvyšší súd“) vo veciach sp. zn. 6Sžf/2/2014 a sp. zn. 3Sžf/9/2015 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, [...]....

12. S poukazom na citované ustanovenia Správneho súdneho poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z., ktorý zaviedol s účinnosťou od 01.10.2012 povinnosť zábezpeky na daň pre registráciu, správny súd ustálil záver, že v danom prípade žalobca pri podaní žiadosti nepochybne splňal zákonnú podmienku § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 zák. č. 222/2004 Z.z., splnením ktorej mu zo zákona vznikla povinnosť zložiť zábezpeku a toto medzi účastníkmi nebolo ani sporné (bod. č. 10 napadnutého rozsudku). Povinnosť zložiť zábezpeku vznikla, keďže v čase podania žiadosti boli splnené zákonné predpoklady (bola naplnená hypotéza právnej normy).

13. Ďalej správny súd preskúmal zákonnosť preskúmaného rozhodnutia ako aj správcu dane v rozsahu žalobnej námietky o nepreskúmateľnosti rozhodnutí z dôvodu nedostatočného odôvodnenia výšky určenej zábezpeky. Následne dospel k záveru, že táto žalobná námietka je dôvodná, pretože žalovaný sa nevysporiadal s ďalšími ním neuvedenými dôvodmi pre určenie výšky určenej zábezpeky, ktoré indikujú rizikovosť žalobcu a o ktorých žalovaný tvrdí, že ich je množstvo, pričom sú jednotné pre všetky daňové subjekty.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

14. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.:

- zopakoval skutkové zistenia správcu dane o daňových nedoplatkoch z vnútornej štruktúry žalobcu,

- sťažovateľ zopakoval dotknuté ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z.,
- spracovanie žiadosti o registráciu je výsostne individuálne a súčasne čo najobjektívnejšie,
- realizuje sa na základe využívania modulu DM41, do ktorého vstupujú objektívne kritériá,
- jedným z kritérií je aj nedoplatok na daniach ako rozhodujúci pre konštatovanie rizikovosti žalobcu,
- ďalej početné napojenie konateľa žalobcu na iné spoločnosti (atribút A 37),
- dotknuté daňové subjekty musia podávať účtovné výkazy a tieto nepodávajú (atribút A 30).
- takže stanovená výška zábezpeky v uvedenom prípade v plnej miere zohľadnila mieru rizika vzniku a nezaplatenia prípadných daňových nedoplatkov na DPH,
- zámerom novely zák. č. 222/2004 Z.z. účinnnej od 01.10.2012 bolo prijať také opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít sprísnením podmienok pre registráciu DPH pre rizikové daňové subjekty,
- výšku zábezpeky vypočítanú modulom DM 41 nie je správca dane oprávnený meniť.

15. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne a žalobcovi neprizná náhradu trov kasačného konania.

B)

16. Z vyjadrenia žalobcu z 14.02.2018 (replika na čl. 77) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne nové právne relevantné skutočnosti.

17. Ďalej žalobca poukázal na to, že svojej kasačnej sťažnosti len zhrnul svoje doterajšie tvrdenia a najmä naďalej tvrdí, že určenie výšky zábezpeky v sume 321.000,- € bolo určené správne, prostredníctvom počítačového modulu DM 41.

18. Tiež žalobca poukázal na pre neho významnú skutočnosť, že správca dane neskorším rozhodnutím zrušil registráciu pre DPH u žalobcu k 30.09.2017 z dôvodu, že žalobca nedosiahol zákonom stanovený obrát 49.790,- € za sledované obdobie.

19. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil náhradu trov konania [správne mal žalobca uviesť „trov kasačného konania“].

V.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

20. Senát Najvyššieho súdu konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas [§ 443 ods. 2 písm. a) S.s.p.], a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti [§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a) S.s.p.] a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. októbra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

21. Na prvom mieste kasačný 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 sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt

scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

22. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

23. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

B)

24. Po preverení okruhu účastníkov a podmienok konania kasačný súd vopred avizuje, že po vyhodnotení závažnosti sťažnostných bodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného spisu správcu dane konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

25. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku krajského súdu v spojení s rozsudkom Súdneho dvora a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

26. Na prvom mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť, že sťažovateľ generálne namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmvanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

27. Pri tomto dôvode kasačnej sťažnosti kasačný súd odkazuje na vyššie citovaný rozsudok, prostredníctvom ktorého Súdny dvor (marginálny bod č. 21 jeho rozsudku) 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.

28. 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 sponchybným neutralitu DPH.

29. Preto Súdny dvor adresoval nielen Najvyššiemu súdu požiadavku posúdiť zlučiteľnosť ustanovenia § 4c zák. č. 222/2004 Z.z. s požiadavkami vyššie uvedenými (viď bod č. 28).

30. Za tejto situácie Súdny dvor (viď marginálne body č. 26 až 28 jeho rozsudku) 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
- nielen riziku budúcich nedoplatkov a výške predchádzajúcich daňových dlhov ale aj
- 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 Súdny dvor v súvislosti s aplikáciou slobody podnikania na preskúmvanú vec (marginálne body č. 37 a nasl. jeho rozsudku) 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 neprímerane zasahuje do slobody podnikania.

32. Preto Súdny dvor upozornil Najvyšší súd (marginálny bod č. 42 jeho rozsudku), aby ako národný súd objasnil, či zloženie zábezpeky vo výške až 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. Nakoľko už Najvyšší súd konal o obdobných veciach rôznych daňových subjektov, bude sa kasačný súd pridŕžiavať svojej predchádzajúcej, historicky akceptovateľnej a najmä ustálenej judikatúry (najmä rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/98/2016 zo dňa 20. februára 2018).

33. Sťažovateľ na prvom mieste zdôrazňuje, že výška zábezpeky je stanovená objektívne, nakoľko je vygenerovaná špeciálne vytvoreným programom 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 kasačný súd poukazuje na striktné dodržiavanie nielen ústavnej zásady „secundum et intra legem“ (zásada legality) 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.

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

„Podľa právneho názoru senátu Ústavného súdu ČSFR verejnou mocou je taká moc, ktorá autoritatívne rozhoduje o právach a povinnostiach subjektov, či už priamo alebo sprostredkovane. 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."

35. 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 tento 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 príkročí k jeho výkladu v súlade s princípom právneho štátu, ktorý je vyjadrený v citovanom článku ústavy. Ústavný príkaz ktorý je v čl. 2 ods. 2 ústavy, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu."

36. Potom je celkom legitímne očakávanie daňových subjektov, že správca dane riadiac sa pri svojom rozhodovaní o žiadosti o registráciu (viď zákonný 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 vecí 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.

37. Kasačný 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).

38. Opätovne tu musí kasačný súd zopakovať svoj záver z judikatúry Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/77/2015):

„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."

39. Najvyšší súd už v minulosti (historicky akceptovateľná judikatúra) 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."

40. Preto Najvyšší súd potvrdil záver krajského súdu o aplikácii zrušujúceho dôvodu v zmysle § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p., t. j. že napadnuté rozhodnutie v dôsledku automatického vygenerovania výšky zábezpeky prostredníctvom informačného systému bez bližšieho odôvodnenia trpí vadou nepreskúmateľnosti.

VI.

41. Odvolací súd vzhľadom na sťažnostné body uplatnené sťažovateľom uvádza, že preskúmané 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 posúdený veci. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi vyslovenými správnym súdom, že výška stanovenej zábezpeky na daň nespĺňa zákonné podmienky pre aplikáciu zásady proporcionality vymedzenej v rozsudku Súdneho dvora.

42. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/98/2016, sp. zn. 1Sžf/66/2015 ako aj sp. zn. 1Sžf/77/2015 alebo sp. zn. 1Sžf/99/2015, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) 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 oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

43. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo, a naopak žalobca ako protistrana bol úspešný.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).