

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/77/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1013201932  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201932.1

## 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. Jany Hatalovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Bau Trans EÚ, s.r.o., IČO: 46 607 561 so sídlom Šamorínska č. 10, 821 06 Bratislava, 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 žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 18. marca 2015 č.k. 2S/254/2013-109, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 18. marca 2015 č.k. 2S/254/2013-109 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/372195/2013/857 z 02.08.2013 (ďalej len na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 29) 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 Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9101302/5/2026214/2013 z 20.05.2013 (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 500.000,00 €.

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 konateľ/spoločník žalobcu bol/je personálne alebo majetkovo prepojený na iné daňové subjekty typ právnická osoba s nedoplatkom na DPH, a to spoločnosť REAL-DESIGN spol. s r.o., ERS CREDIT spol. s r.o., ERS systems spol. s r.o., REK MEDIA s.r.o. (predtým ERS MEDIA spol. s r.o.), Home Service spol. s r.o. a Development Service spol. s r.o. (ďalej len „daňovo dotknuté spoločnosti“), ktorá má/mala nedoplatok na dani z pridanej hodnoty 1.000 € a viac, ktorý ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nebol zaplatený a ktorý vznikol v období, v ktorom konateľ/spoločník bol konateľom/spoločníkom 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.

Žalobca nespochybnil svoje personálne prepojenie na daňovo dotknuté spoločnosti. V uvedenej súvislosti žalovaný zdôraznil, že pán D. D., ako konateľ žalobcu aktuálne v čase vydania napadnutého rozhodnutia figuroval v 59 záznamoch obchodného registra (a historicky ide o 75 záznamov).

5. Vo vzťahu k porušeniu princípu zákazu retroaktivity poukázal žalovaný na povinnosť platiť splatnú daň a ak tak žalobca ako daňový subjekt nekoná, tak nesie prirodzené dôsledky svojho celkového ekonomického správania.

6. K samotnej výške zábezpeky žalovaný uviedol, že:

„Odvolací orgán sa nestotožňuje s prezentovaným názorom daňového subjektu, že ustanovenia § 4c zákona o DPH sú diskriminačné a ich aplikáciou je porušované právo na podnikanie garantované Obchodným zákonníkom, Ústavou SR, Listinou základných práv a slobôd a ďalšími predpismi

medzinárodného práva. Zákomom č. 246/2012 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, sa od 01.10.2012 v súlade s európskou legislatívou upravuje proces registrácie na DPH v súvislosti s bojom proti daňovým podvodom a únikom na DPH. Rozširuje sa okruh povinnej registrácie, spresňuje sa proces registrácie a zavádza sa nový inštitút - zábezpeka na daň. Tým sa sprísňujú podmienky pre registráciu za platiteľa DPH pre subjekty, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na DPH voči daňovému úradu. S touto skutočnosťou súvisí aj zloženie zábezpeky na daň, ktorá sa bezprostredne viaže na registráciu za platiteľa DPH a má slúžiť na zabezpečenie DPH počas prvých 12 kalendárnych mesiacov (zdaňovacích období) registrácie nového platiteľa dane. Nový inštitút zábezpeky na DPH je tak jedným z opatrení, ktoré boli prijaté za účelom zamedzenia daňových únikov, pričom stanovená výška zábezpeky zohľadňuje predovšetkým mieru rizika vzniku a nezaplatenia prípadných daňových nedoplatkov na DPH, vzniknutých po registrácii za platiteľa DPH, ktorá je výsledkom hodnotenia celého radu objektívnych kritérií, a to najmä výšky nedoplatkov u osôb, ktoré sú so žiadateľom prepojené.

Sám daňový subjekt vo svojom odvolaní konštatuje, že z ustanovenia § 4c zákona o DPH vyplýva v zákonom stanovených prípadoch povinnosť zložiť zábezpeku na daň a odvolací orgán má za to, že zákonom stanovené prípady v predmetnej veci nastali. Ustanovenie § 4c ods. 2 zákona o DPH súčasne stanovuje 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. Správca dane pri vydaní rozhodnutia číslo 9101302/5/2026214/2013 zo dňa 20.05.2013 rešpektoval vyššie citované ustanovenia zákona o DPH, keď daňovému subjektu na základe jeho žiadosti o povinnú registráciu pre daň v súlade so zákonom určil zábezpeku na daň v sume 500 000,00 eur.

Jednou zo základných zásad správy daní je zásada zákonnosti. Správca dane postupoval pri určení zábezpeky na daň v súlade s § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, podľa ktorého 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 zúčastnených v daňovom konaní.“

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

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom povereného zamestnanca s právnickým vzdelaním na Krajský súd v Bratislave žalobu z 30.10.2013.

V žalobe uviedol aj podnet na ústavnú kontrolu súladu niektorých ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. s ústavou Slovenskej republiky.

9. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd na nariadenom pojednávaní (č.l. 76) preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.) a následne dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

Preto na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil pre jeho nepreskúmateľnosť v dôsledku nedostatku dôvodov rozhodnutia o výške zábezpeky.

10. S poukazom na citované ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. a so zohľadnením dôvodovej správy k novele zák. č. 222/2004 Z.z., ktorá zaviedla s účinnosťou od 01.10.2012 povinnosť zábezpeky na daň pre registráciu, krajský súd ustálil záver, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza len tie skutočnosti, ktoré sú zákonným predpokladom na vznik povinnosti žalobcu na zloženie zábezpeky na DPH.

Avšak v zmysle ustanovenia § 4c ods. 1 písm. c) bod 1 zák. č. 222/2004 Z.z. výšku zábezpeky, ktorá bola v danej situácii určená na sumu 500.000 €, podľa krajského súdu žalovaný neodôvodňuje žiadnymi

konkrétnymi okolnosťami.

11. K návrhu žalobcu na predloženie veci Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) ohľadom nesúladu ustanovení § 4 a § 4c zák. č. 222/2004 Z.z. s ústavou Slovenskej republiky krajský súd uviedol, že sa nestotožnil s názorom žalobcu o potrebe preverenia ústavnosti relevantných ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z.

12. Preto nepovažoval za potrebné predložiť Ústavnému súdu na posúdenie mu navrhnuté predbežné otázky. V slovenskom právnom systéme sa uplatňuje tzv. prezumpcia ústavnosti právnych noriem, čo znamená, že na účinnú právnu normu sa orgán, ktorý ju aplikuje, musí pozerat' ako na súladnú s ústavou dovtedy, kým ústavný súd predpísaným spôsobom nevysloví jej neústavnosť

III.

Odvolať žalovaného/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 29.04.2015 (č.l. 114) vrátane jeho doplnenia zo dňa 13.05.2015 (č.l. 117) proti rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúci dôvod odvolania:

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

14. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalovaného.

- žalovaný zopakoval skutkové zistenia správcu dane o daňových nedoplatkoch z vnútornej štruktúry žalobcu,
- žalovaný zopakoval dotknuté ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z.,
- spracovanie žiadosti o registráciu je výsostne individuálne a súčasne čo najobjektívnejšie, o realizuje sa na základe využívania programovej aplikácie DM4, ktorá čerpá údaje z dátového skladu, o eliminácia subjektívneho správania správcu dane,
- samotný algoritmus výpočtu zábezpeky nie je verejne k dispozícii, ide o zložitú softwérovú programovú aplikáciu pracujúcou s ukazovateľmi, o ukazovatele, týkajúce sa konkrétneho žiadateľa o registráciu, sú uvedené v analytickom liste, o sú neprístupné, lebo sú kryté daňovým tajomstvom,
- konkrétna výška nedoplatkov pri daňovo dotknutých subjektoch o STAR-FOOD spol. s r.o. v likvidácii v sume 319 .14,64 €, o SUNNY spol. s r.o. v sume 22.672,80 €, o REAL-DESIGN spol. s r.o. v sume 10.170,61 €, o ERS systems spol. s r.o. v sume 1.070,42 €, o REK MEDIA s.r.o. v sume 3.031,98 €, o Home service spol. s r.o. v sume 3.678,57 €, o Development Service spol. s r.o. v sume 3.714,00 € a o ERS CREDIT spol. s r.o. v sume 9.056,70 €,
- 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.

Podľa § 11 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní.

Podľa § 11 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení daňové tajomstvo je povinný zachovávať každý, kto sa ho dozvedel.

Podľa § 11 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane je povinný poučiť daňové subjekty a iné osoby o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti.

Podľa § 11 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení porušením daňového tajomstva je oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva osobe, ktorá nemá oprávnenie oboznamovať sa s daňovým tajomstvom. Osobou oprávnenou oboznamovať sa s daňovým tajomstvom je správca dane a subjekty uvedené v odseku 6.

Podľa § 11 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia uvedená vo verejnom zozname alebo verejnom registri.

Podľa § 11 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení za porušenie daňového tajomstva sa nepovažuje oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva

- a) inému správcovi dane alebo inému zamestnancovi toho istého správcu dane na účely správy daní,
- b) finančnému riaditeľstvu alebo Kriminálnemu úradu finančnej správy na účely plnenia úloh podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 8)
- c) colným úradom na účely plnenia úloh podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, 9)
- d) finančnému riaditeľstvu a ministerstvu,
  1. ak sa poskytuje zoznam osôb, ktoré majú daňový nedoplatok (ďalej len "daňový dlžník") so skutočnou výškou daňových nedoplatkov,
  2. na účely započítania daňového nedoplatku podľa § 87,
  3. na účely podľa medzinárodných zmlúv 10)a osobitných predpisov, 11)
- e) ministerstvu na účely
  1. plnenia jeho úloh podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, 12)
  2. posudzovania, hodnotenia a schvaľovania štátnej pomoci, kontrolu jej poskytnutia a evidenciu štátnej pomoci,
- f) zástupcovi splnomocnenému na zastupovanie ministerstva, finančného riaditeľstva alebo správcu dane v konaní pred súdom,
- g) orgánom oprávneným vykonávať kontrolu činnosti správcu dane alebo druhostupňového orgánu na účely kontroly a v súvislosti s uplatňovaním ich pôsobnosti,
- h) vláde Slovenskej republiky v súvislosti s predkladaním informácie o daňových nedoplatkoch,
- i) súdu na účely súdneho konania,
- j) prokuratúre, orgánom činným v trestnom konaní a Policajnému zboru,
- k) rozhodcovskému súdu na účely medzinárodného zmierovacieho konania a medzinárodného rozhodcovského konania, 13)
- l) Národnému bezpečnostnému úradu na účely vykonávania bezpečnostných previerok podľa osobitného predpisu, 14)
- m) Slovenskej informačnej službe a Vojenskému spravodajstvu na účely plnenia ich úloh,
- n) Ministerstvu vnútra Slovenskej republiky alebo obvodnému úradu na účely podľa osobitného predpisu, 15)
- o) Ministerstvu pôdohospodárstva a rozvoja vidieka Slovenskej republiky na účely spracovania údajov a na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu, 16)
- p) právnickej osobe zriadenej ministerstvom na spracovanie informácií pomocou výpočtovej techniky,
- q) osobám riadne akreditovaným Bezpečnostným akreditačným orgánom Európskej komisie na účely údržby, obsluhy a rozvoja spojovacej siete Európskej únie CCN/CSI, 11)
- r) príslušnému úradu zmluvného štátu podľa medzinárodnej zmluvy, 10)
- s) Európskej komisii a príslušnému úradu členského štátu podľa osobitného predpisu, 11)
- t) osobe, ktorej bol postúpený daňový nedoplatok podľa § 86 alebo ktorá zastupuje správcu dane v konkurznom konaní,
- u) súdnemu exekútorovi v súvislosti s uplatnením práva správcu dane na úhradu daňového nedoplatku v rozvrhovom pojednávaní podľa osobitného predpisu, 52) v súvislosti s uplatnením práv správcu dane ako záložného veriteľa v exekučnom konaní vykonávanom podľa osobitného predpisu 52) alebo v súvislosti s vymáhaním daňových nedoplatkov evidovaných správcom dane, ktorým je obec,
- v) osobe, ktorej sa doručuje rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania v rozsahu podľa § 90 ods. 2,
- w) záložnému veriteľovi, ktorý má pohľadávku zabezpečenú záložným právom k predmetu daňovej exekúcie podľa § 88 ods. 11 v rozsahu potrebnom na výkon jeho práv a dražobníkovi v súvislosti s uplatňovaním práv správcu dane ako záložného veriteľa podľa osobitného predpisu 17a) a dražobníkovi v súvislosti s uplatnením práv správcu dane na úhradu daňového nedoplatku z dražby vykonanej podľa

osobitného predpisu, 17a)

x) notárovi pri zápise skutočností do Notárskeho centrálného registra záložných práv, 18)

y) Sociálnej poisťovni, zdravotnej poisťovni a Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou o skutočnostiach, ktoré súvisia s plnením ich úloh,

z) Národnej banke Slovenska na účely výkonu dohľadu podľa osobitných predpisov, 19)

aa) úradom práce a Ústrediu práce, sociálnych vecí a rodiny na účely plnenia ich úloh,

ab) obvodným úradom na účely plnenia ich úloh,

ac) Štatistickému úradu Slovenskej republiky na účely vedenia štatistických registrov a štátnych štatistických zisťovaní a na spracovanie údajov podľa požiadavky ministerstva súvisiacich s plnením úloh ministerstva vo vzťahu k Európskej komisii,

ad) hlavnému kontrolórovi obce a orgánom obce, hlavnému kontrolórovi samosprávneho kraja a orgánom vyššieho územného celku v súvislosti s plnením ich úloh,

ae) verejnému ochrancovi práv,

af) verejnému archívu na účely plnenia povinností pri uchovávaní písomností,

ag) predbežnému správcovi na účely plnenia jeho úloh,

ah) Centru právnej pomoci na účely rozhodovania podľa osobitného predpisu. 19a)

ai) správe katastra na účely katastrálneho konania,

aj) Ministerstvu hospodárstva Slovenskej republiky na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu, 19b)

ak) Národnému inšpektorátu práce a inšpektorátu práce na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu, 19c)

al) Ministerstvu školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu, 19d)

am) Ministerstvu práce sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu, 19e)

an) Úradu pre dohľad nad výkonom auditu na účely výkonu dohľadu podľa osobitného predpisu 19f) a audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na účely auditu podľa osobitného predpisu, 19f)

ao) Agentúre pre núdzové zásoby ropy a ropných výrobkov na účely plnenia úloh podľa osobitného predpisu 19g) a Správe štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky na účel výkonu štátnej správy podľa osobitného predpisu. 19g)

(7) Za porušenie daňového tajomstva sa ďalej nepovažuje

a) oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva s písomným súhlasom toho daňového subjektu, ktorého sa daňové tajomstvo týka,

b) zverejnenie zoznamov podľa § 52, poskytovanie údajov podľa § 53 a vydanie súhlasu podľa § 54,

c) zverejnenie údajov o spáchaní daňového trestného činu, o ktorom bolo právoplatne rozhodnuté a odsúdenie nebolo zahladené.

15. Záverom žalovaný navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), aby rozsudok krajského súdu v zrušil a žalobcom podanú žalobu zamietol.

B)

16. Z vyjadrenia žalobcu z 10.07.2015 (č.l. 120) vyplýva, že žalobca sa v celom rozsahu stotožňuje so skutkovými a právnymi závermi uvedenými v rozsudku krajského súdu.

Žalobca sa najmä zameril na podrobnú analýzu výkladu ustanovení § 4c ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a neexistencie odôvodnenia rozhodnutia daňového orgánu, ktoré je napríklad predmetom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/9/2009 zo dňa 29. septembra 2010.

17. Žalobca sa tiež vyjadril k mechanizmu vzniku jednotlivých daňových povinností u daňovo dotknutých spoločností. Ďalej s matematickou argumentáciou poukázal na rozpor medzi nárokom na nadmerný odpočet v celkovej výške viac ako 1.470 tisíc € a výškou daňových nedoplatkov v celkovej sume okolo 680 tisíc €, ktorý vznikol spoločnostiam personálne a/alebo majetkovo prepojenými s osobou L.. D. D..

V uvedenej súvislosti poukázal aj na právne následky, ktoré sa podľa žalobcu spájajú so zmenou osoby konateľa.

18. Záverom žalobca navrhol Najvyššiemu súdu, aby rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy celého konania vrátane trov odvolacieho konania, to všetko v bližšie nevyčíslenej výške.

#### IV.

##### Prejudiciálne konanie

##### A)

19. V inom konaní vedenom pod sp.zn. 1Sžf 66/2015 za tejto 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 Súdneho dvoru nižšie uvedenú prejudiciálnu otázku:

1. Je možné taký postup vnútroštátneho orgánu, kedy pri nesplatených daňových záväzkoch inej právnickej osoby, kde bol súčasný 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)

20. 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 sinou právnickou osobou, ktorá má alebo mala daňové nedoplatky, zložila takúto zábezpeku.

#### V.

##### Právne názory odvolacieho súdu

21. 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 nie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219

ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil, a to čiastočne aj z iných dôvodov.

22. 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 žalovanej.

23. 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.“

24. Po preverení okruhu účastníkov a podmienok konania v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd vopred avizuje, že po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. 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 krajského súdu, 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 žalovaný svoje odvolanie oprel o odvolací dôvod, ktorého podstatou je nesprávne právne posúdenie preskúmvanej veci.

Pri tomto odvolacom dôvode 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.

27. 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.

28. Preto Súdny dvor adresoval Najvyššiemu súdu požiadavku posúdiť zlučiteľnosť ustanovenia § 4c zák. č. 222/2004 Z.z. s požiadavkami vyššie uvedenými (viď bod č. 27).

29. Za tejto situácie Súdny dvor (viď marginálne body č. 26 až 28) v súvislosti s aplikáciou zásady proporcionality na preskúvanú 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.

30. 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 neprímerane 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 eur za okolností vo veci samej prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorým je zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom.

1) K objektivite a subjektivite rozhodovania:

31. Žalovaný na prvom mieste 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) 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.

32. 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 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.“

33. 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 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.“

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

35. 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 následovne aj v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 66/2015 zo dňa 28. novembra 2017).

Správca dane a na neho nadväzujúci žalovaný iba načrtol 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.

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 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 zakotvanej v § 3 Daňového poriadku správcovi dane popri striktnej 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. 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.

2) K prekážke daňového tajomstva:

38. Žalovaný nutnosť neuviesť v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konkrétne atribúty, ktoré informačný systém finančnej správy používa pri individuálne posudzovanej žiadosti, odôvodňuje nutnosťou zachovávať daňové tajomstvo.

Ďalej k tomu v odvolaní poukazuje na skutočnosť, že algoritmus výpočtu zábezpeky nie je verejnosti prístupný a že ide o zložitú softvérovú aplikáciu, ktorá pracuje s ukazovateľmi, ktorých väčšina čerpá z historických informácií o žiadateľovi.

39. Na tomto mieste sa musí Najvyšší súd vyjadriť k uvedenému právnemu pojmu. Inštitút daňového tajomstva z hľadiska lexikálneho výkladu je možné pre účely súdneho konania vymedziť ako právnu úpravu, ktorá vo všeobecnosti zabezpečuje nedostupnosť (§ 11 ods. 2 a 3 Daňového poriadku) alebo mimoriadne sťaží dostupnosť dát, informácií, schém, mechanizmov, poznatkov alebo iných opisov skutočností týkajúcich sa daňového subjektu (§ 11 ods. 1 a odsek 5 a contrario Daňového poriadku) získaných v procese (§ 2 písm. a/ Daňového poriadku), ktorý najmä súvisí so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane, vo forme ich utajovania oprávnenými osobami alebo skrývania vrátane zákazu ich sprístupnenia či prezradenia neoprávneným osobám, a to ani v prípade, ak boli od správcu dane poskytnuté oprávneným osobám.

40. Okruh osôb oprávnených sa oboznamovať s daňovým tajomstvom je mimoriadne široko vymedzený ( najmä § 11 ods. 6 písm. a/ až ao/ Daňového poriadku).

Tak napríklad Daňový poriadok (§ 11 ods. 6 písm. h/ Daňového poriadku) oprávňuje (prelamuje daňové tajomstvo) správcu dane tým spôsobom, aby obsah daňového tajomstva sprístupnil vláde Slovenskej republiky ako kolektívnemu orgánu, avšak iba pod kumulatívnym splnením podmienok (conditio sine qua non), že

- ide o informáciu o daňových nedoplatkoch pre interné použitie a že

- dotknuté osoby boli správcom dane hodnoverným spôsobom poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti vrátane trestnoprávnych následkov.

41. Avšak je nepochybné, že obsah daňového tajomstva je súčasne obsahom daňového spisu, pričom v právnom poriadku nadnárodných európskych organizácií (najmä Európska únia a Rada Európy - vid' čl. 6 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii) sa ako na jednu z ústavných tradícií spoločných pre členské štáty a vyplývajúcu zo systému ľudských práv nazerá na právo sprístupniť informácie, ktoré sú vedené voči jednotlivcovi štátnymi autoritami v súvislosti s konaním dotýkajúcim sa jeho povinností, subjektívnych práv či oprávnených záujmov, s výnimkami akceptovateľnými v demokratických právnych poriadkoch. Uvedené právo zahŕňa nielen osobný prístup do zákonom upravených procesov (daňových konaní) vrátane dostatočného odôvodnenia individuálneho správneho aktu (rozhodnutia) ale aj právo v zmysle § 23 Daňového poriadku nahliadať do daňových spisov.

Podľa § 23 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, 21a) je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazeráť do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti [odkaz č. 22 smeruje k § 2 písm. a) zákona č. 215/2004 Z.z. o ochrane utajovaných skutočností a o zmene a doplnení niektorých zákonov] a dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.

42. V tejto súvislosti musí Najvyšší súd zdôrazniť, že pojem „daňový subjekt“ uvedený zákonodarcom postupne v ustanoveniach § 11 ods. 1 a 3 Daňového poriadku nie je v dôsledku logického výkladu, pri ktorom sa neprihliada k právnym nerozumnostiam (argumentum ad absurdum), totožný. Navyše, aj zákonodarcom potvrdené dispozičné oprávnenie daňového subjektu, ktorého sa utajované informácie týkajú, dať súhlas na jeho sprístupnenie iným osobám iba potvrdzuje právny názor Najvyššieho súdu, že štátne, t.j. aj daňové orgány nesmú daňovému subjektu, ktorým je v preskúmvanej veci žalobca, uprieť právo na riadne odôvodnenie záveru správcu dane o určení výšky zábezpeky na daň.

Opačný výklad by viedol k neprípustnému záveru, že takmer každá informácia, a to aj napríklad

informácia o výške daňovej povinnosti, by nielen dotknutý daňový subjekt ale aj napríklad správny súd zaväzovala k mlčanlivosti a pri konaniach s týmito informáciami by musel toto riešiť napriek zákonnej požiadavke prístupnosti súdnych konaní verejnosti.

43. Vzhľadom na vyššie uvedené právne názory sa Najvyšší súd nemohol stotožniť s odvolacou argumentáciou žalovaného vo vzťahu k objektívnemu používaniu zložitého algoritmu (aplikácia DM4) na výpočet výšky zábezpeky s nemožnosťou zásahu správcu dane a neodôvodnenia tejto výšky v dôsledku povinnosti zachovať daňové tajomstvo.

3) K prekážke vymáhania nedoplatkov:

44. Žalovaný ďalej výšku zábezpeky odôvodňoval rôznymi skutočnosťami u daňovo dotknutých spoločností (ďalej str. 4 a 5 napadnutého rozhodnutia), že napríklad:

„Tvrdenie daňového subjektu, že daňový nedoplatok spoločnosti Development Service spol. s r.o. vznikol z dôvodu druhotnej platobnej neschopnosti, ktorá je následkom zdĺhavej daňovej kontroly v partnerskej spoločnosti, zapríčinennej daňovým úradom, odvolací orgán vyhodnotil ako arbitrárne konštatovanie bez akýchkoľvek dôkazov, vzhľadom na skutočnosť, že daňový subjekt neuviedol v predmetnej veci žiadne konkrétne fakty. Naopak, preukázateľnou skutočnosťou, ktorú nespochybňuje vo svojom odvolaní ani daňový subjekt je, že správca dane ku dňu podania žiadosti spoločnosti Bau Trans EÚ, s. r.o. o registráciu, t.j. k 19.04.2013, eviduje v prepojenej spoločnosti Development Service spol. s r.o. nedoplatok na dani 1 000 eur a viac.

[.]..... Odvolací orgán pre úplnosť dodáva, že povinnosť platiť daň v určenom termíne je základnou povinnosťou stanovenou všeobecne záväzným právnym predpisom a pokiaľ si majetkovo/personálne prepojený daňovník (v tomto prípade spoločnosti REAL-DESIGN spol. s r.o., ERS CREDIT spol. s r.o., ERS systems spol. s r.o., REK MEDIA, s.r.o. (predtým ERS MEDIA spol. s r.o.), Development Service spol. s r.o. a Home Service spol. s r.o.) neplní túto svoju povinnosť vyplývajúcu mu zo zákona, nesie prirodzené dôsledky svojho celkového ekonomického správania.“

45. 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. 29), 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.

46. Uvedený nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa Najvyššieho súdu potvrdzuje záver krajského súdu o nutnosti zrušiť napadnuté rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

V.

47. 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 vyhodnotenú a riadne právne posúdenie veci. Odvolací súd sa čiastočne stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi vyslovenými krajským súdom, že výška stanovenej zábezpeky na daň nespĺňa 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

51. 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.

Nakoľko si úspešný žalobca svoje právo v zákonnej 3- dňovej lehote uplatnil ale nevyčísliť (viď bod č. 18), a nakoľko zo súdneho spisu ďalej nevyplýva, že by žalobcovi vznikli ďalšie výdavky, ktoré by mala byť kryté náhradou trov konania, Najvyšší súd rozhodol tak ako je uvedené vo výroku.

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.

### **Poučenie:**

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