

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Stk/7/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200819  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 02. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200819.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: ANTES PLUS, spol. s r.o., IČO: 31695132, so sídlom Cyrila a Metoda 1, Michalovce, právne zastúpená: JUDr. Radoslav Soták, advokát so sídlom Námestie Slobody 7, Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102198856/2019 zo dňa 19. septembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/104/2019-48 zo dňa 29. apríla 2021, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 101539365/2019 zo dňa 26. júna 2019 uložil žalobkyni pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej ako „Daňový poriadok“) v znení účinnom do 31. decembra 2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku vo výške 1.200 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku - uvedenie v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 nižšej dane ako daň, ktorú mal uviesť.

2. Žalovaný na základe odvolania žalobkyne rozhodnutím č. 102198856/2019 zo dňa 19. septembra 2019 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Námietku o predčasnom uložení pokuty považoval za neopodstatnenú, keďže do doby rozhodovania o odvolaní žalobkyne voči rozhodnutiu o uložení pokuty, konanie na Krajskom súde v Košiciach vo veci podanej žaloby vedenej pod sp. zn. 7S/143/2018 nebolo právoplatne skončené, návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby bol zamietnutý právoplatným uznesením Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/143/2018 zo dňa 13.02.2019, teda rozhodnutie správcu dane č. 366021/2018 zo dňa 27. júna 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 12.000,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 (ďalej ako „rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane“), bolo aj naďalej právoplatné a vykonateľné. K námietke, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol dátum právoplatnosti rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorý v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie november 2011 uviedol, že skutočnosť, že toto rozhodnutie je právoplatné, nie je sporná

a prípadné zrušenie rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie a rozhodnutie by neprivedilo iný výsledok.

3. K namietanému postupu správcu dane v súvislosti s § 155 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, žalovaný uviedol, že podľa platnej právnej úpravy sa pokuta ukladá obligatórne zo zákona, to znamená, že nie je na úvahe správcu dane, či pokutu uloží, alebo nie a v akej výške, ale je povinný uložiť pokutu v zákonom stanovenej výške.

## II.

Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), v ktorej uviedla, že s rozhodnutím žalovaného nesúhlasí z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej ako „SSP“). Žiadala napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť, vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

5. Namietala, že rozhodnutie o uložení pokuty ako aj rozhodnutie žalovaného je predčasné, pretože rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane je predmetom súdneho prieskumu a nie je preto ustálený právny základ uloženia pokuty. Uviedla, že rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre jeho neurčitost', keďže neobsahuje údaj, kedy malo rozhodnutie vyrubení rozdielu dane nadobudnúť právoplatnosť. Doplnila, že daň v daňovom priznaní uviedol správne a nevedel pri daňovej kontrole ovplyvniť neplnenie povinností tretích osôb pri preukazovaní správnosti uvedenia dane v daňovom priznaní, preto mal správca dane prihliadnuť na § 155 ods. 4 Daňového poriadku.

6. Správny súd rozsudkom č. k. 8S/104/2019-48 zo dňa 29. apríla 2021 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) žalobu žalobkyne zamietol. Konštatoval, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí dostatočne vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, a nie je možné mu vytknúť ani nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočne zistený skutkový stav, ako ani namietanú nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

7. Vyslovil názor, že preskúmané rozhodnutie o uložení pokuty nie je predčasné, keďže vychádza zo záveru o spáchaní správneho deliktu žalobkyňou, daného právoplatným a vykonateľným rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102010182/2018 zo dňa 9. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane. Doplnil, že vo veci vedenej pod sp. zn. 7S/143/2018 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102010182/2018 zo dňa 9. októbra 2018 bol zamietnutý návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku správnej žalobe a následne bola rozsudkom zo dňa 14. októbra 2020 žaloba ako nedôvodná zamietnutá.

8. K námietke nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného správny súd uviedol, že žalobkyňa nešpecifikovala, ktoré náležitosti rozhodnutia absentovali. Správny súd napadnuté rozhodnutie vyhodnotil tak, že obsahuje všetky potrebné formálne i obsahové náležitosti stanovené Daňovým poriadkom. K neuvedeniu dátumu právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane uviedol, že uvedenie tohto údaje nie je obligatórnou náležitosťou rozhodnutia správcu dane, a navyše následne žalovaný uvedené zhojil vo svojom napadnutom rozhodnutí. Doplnil, že uvedený údaj bol žalobkyni dostatočne známy, keďže rozhodnutie jej bolo doručené dňa 18. októbra 2018, pričom tento deň sa zhoduje s dňom (dátumom) nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia.

9. Napokon, k aplikácii § 155 ods. 4 Daňového poriadku správny súd uviedol, že podľa ustanovení daňového poriadku je obligatórnou povinnosťou správcu dane uložiť daňovému subjektu pokutu v zákonom stanovenej výške pri porušení povinnosti uloženej daňovými právnymi predpismi, a to aj s poukazom na objektívnu zodpovednosť daňového subjektu.

## III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

10. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a je nedostatočne odôvodnený v

miere porušujúcej právo sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP). Navrhla kasačnému súdu napádaný rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľka uviedla, že je pravdou, že rozhodnutie č. 102010182/2018 z 9. októbra 2018, ktoré súvisí s týmto konaním je právoplatné a Krajský súd v Košiciach v konaní pod sp. zn. 7S/143/2018 zamietol žalobu ako nedôvodnú, ale vo veci bola podaná kasačná sťažnosť, o ktorej doposiaľ nebolo rozhodnuté. Zotrvala na názore, že až do rozhodnutia kasačného súdu o kasačnej sťažnosti nie je ustálený právny základ pre toto konanie.

12. Uviedla, že správny súd sa nemal dostatočne vysporiadať s jej námietkou, že v rozhodnutí správcu dane nebol uvedený dátum právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, keďže podmienka právoplatnosti je implicitne uvedená v Daňovom poriadku. Rozhodnutie je z toho dôvodu podľa nej nepreskúmateľné pre neurčitosť.

13. Na záver sťažovateľka poukázala na ustanovenie § 155 ods. 4 Daňového poriadku, pričom správny súd podľa nej dostatočne nereagoval na skutočnosť, že ona ako daňový subjekt túto situáciu nezavinila a nevedela ovplyvniť plnenie povinností tretích osôb.

14. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril žalovaný, ktorý trval na záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené. Žiadal kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

15. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že táto nie je dôvodná.

17. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala nedostatočné vysporiadanie sa s jej žalobnými námietkami a ich nesprávne právne posúdenie, že (i) prebieha súdne konanie o zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102010182/2018 zo dňa 9. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane, (ii) v rozhodnutí správcu dane nebol uvedený dátum právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane a že (iii) neaplikoval ustanovenie § 155 ods. 4 Daňového poriadku.

18. Pri riešení sťažovateľkou nastolených otázok v rámci svojich právnych úvah vychádzal kasačný súd aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu. Hoci odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu).

#### IV.A K prebiehajúcemu súdному konaniu

19. Podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku sa správneho deliktu dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

20. Vychádzajúc z vymedzenej skutkovej podstaty predmetného správneho deliktu kasačný súd konštatuje, že pre rozhodnutie správcu dane o spáchaní tohto deliktu je rozhodujúce preukázanie skutočnosti, že daňový subjekt v daňovom priznaní uviedol nižšiu daň. Kasačný súd zastáva právny názor, že z pohľadu preukázania znakov skutkovej podstaty predmetného správneho deliktu sú kľúčové zistenia vychádzajúce z daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 a 4 písm. b) a nasl. Daňového poriadku, resp. § 15 ods. 1 a nasl. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov; ďalej len „zákon o správe daní“), resp. z výsledkov vyrubovacieho konania (§ 68 a nasl. Daňového poriadku, resp. § 38 a nasl. zákona o správe daní). V tomto procesnom postupe totiž správca dane overuje správnosť deklarovaných tvrdení (obchodov) daňových subjektov a v nadväznosti na svoje zistenia rozhodnutiami koriguje prípadné nepresnosti. Takýmto zákonným podkladom pre konanie o správnom delikte v tejto veci je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102010182/2018 zo dňa 9. októbra 2018 o potvrdení rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Zároveň platí, že v kompetencii správneho orgánu, ktorý sankciu ukladá, nie je už skúmanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane a ani dôvodov pre jeho vydanie.

21. Rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní sa stáva podkladom pre rozhodovanie správcu dane v sankčnom konaní momentom nadobudnutia jeho právoplatnosti (§ 72 ods. 7 v spojení s § 63 ods. 9 Daňového poriadku). Právoplatné rozhodnutie sa považuje za definitívne, konečné (nemožno voči nemu podať riadny opravný prostriedok), záväzné a relatívne nezmeniteľné (možno voči nemu podať len tzv. mimoriadne opravné prostriedky; KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. 1. vydanie. § 63. Bratislava: C. H. Beck, 2015, ISBN: 978-80-89603-28-2). Takéto rozhodnutie tiež požíva prezumpciu správnosti správnych rozhodnutí, tzn. že sa naň uplatňuje „vyvrátiteľná právna domnienka (presumptio iuris tantum) o tom, že treba na konkrétny správny akt bezpodmienečne nazeráť ako na akt správny, ktorý je bez právnych väd“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/61/2016 zo dňa 23. augusta 2018).

22. V tomto smere je potrebné zdôrazniť, že uplatnenie mimoriadneho opravného prostriedku, pokiaľ s ním zákonodarca nespája odkladný účinok, alebo podanie správnej žaloby, nemá priamy dopad na právoplatnosť a ani prezumpciu správnosti a zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Nie je preto schopné ani ohroziť spôsobilosť dotknutého rozhodnutia byť podkladom pre rozhodovanie správcu dane v konaní o správnom delikte a rovnako nepredstavuje bez ďalšieho ani obligatórny dôvod na prerušenie nadväzujúcich konaní (argumentum a contrario § 61 ods. 1 Daňového poriadku). Právoplatnosť stráca rozhodnutie až v prípade, ak je na základe mimoriadneho opravného prostriedku alebo správnej žaloby aj zrušené.

23. Uplatňujúc vyššie uvedené východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102010182/2018 zo dňa 9. októbra 2018, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť dňa 18. októbra 2018, jeho doručením sťažovateľke. Tieto rozhodnutia neboli k dnešnému dňu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov ako ani na základe správnej žaloby zrušené a ani zmenené. Predstavujú preto riadny podklad pre prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného o správnom delikte sťažovateľky podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku.

24. S ohľadom na už uvedené, na tomto závere nič nemení ani sťažovateľkou akcentovaná skutočnosť, že hoci správny súd v konaní sp. zn. 7S/143/2018 zamietol správnu žalobu o preskúmanie rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, došlo k podaniu kasačnej sťažnosti, teda konanie ešte nie je ukončené. Podanie správnej žaloby nemá totiž odkladný účinok a návrh sťažovateľky na priznanie odkladného účinku bol v konaní sp. zn. 7S/143/2018 zamietnutý, preto rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane podaním správnej žaloby a ani rozhodnutím o nej nestratili svoju právoplatnosť ani svoju vykonateľnosť. Podanie kasačnej sťažnosti síce podľa § 446 ods. 2 písm. c) SSP vo veciach správneho trestania odkladný účinok, ale keďže rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť a v konaní o správnej žalobe neboli zrušené, podaním kasačnej sťažnosti ostávajú aj naďalej právoplatnými a vykonateľnými rozhodnutiami.

V tomto smere preto závery správneho súdu považuje kasačný súd za správne a rovnako za náležite odôvodnené.

#### IV.B K uvedeniu právoplatnosti rozhodnutia

25. Sťažovateľka ďalej namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil ako aj sa nedostatočne vysporiadal s jej námietkou, že v rozhodnutí správca dane o uložení sankcie sa nenachádza údaj o právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, ktoré je podkladom pre uloženie sankcie. Aj v súvislosti s touto námietkou kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s právnym názorom správneho súdu ako aj rozhodnutie o tejto námietke považuje za dostatočne odôvodnené.

26. Podľa § 63 ods. 9 Daňového poriadku doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie, je právoplatné.

27. Ako už uviedol žalovaný ako aj správny súd, z Daňového poriadku nevyplýva, že by povinnou náležitosťou rozhodnutia o uložení pokuty mala byť informácia o dátume právoplatnosti podkladového rozhodnutia. Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nadobudlo podľa § 63 ods. 9 Daňového poriadku právoplatnosť zo zákona dátumom doručenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení prvostupňového rozhodnutia, proti ktorému nie je prípustné odvolanie. Na základe odvolania sťažovateľky žalovaný dátum právoplatnosti vo svojom rozhodnutí uviedol a sťažovateľka nenamietala, že by rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nemalo nadobudnúť právoplatnosť.

28. Vzhľadom na vyššie uvedené, uvedenú námietku sťažovateľky považoval aj kasačný súd za nedôvodnú.

#### IV.C K individualizácii sankcie

29. Sťažovateľka opakovane poukazuje, že správne orgány mali v súlade s § 155 ods. 4 Daňového poriadku pri ukladaní sankcie zohľadniť závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. K uvedenej námietke kasačný súd rovnako uvádza, že správny súd sa s ňou správne právne vysporiadal a dal sťažovateľke dostatočne odôvodnenú odpoveď.

30. V prejednávanvej veci uložil správca dane sankciu podľa ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015, pre ktorú zákon stanovuje pevný výpočet - vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy o ktorú správca dane zvýšil daň. Uvedené ustanovenie neumožňuje správcovi dane aplikovať správnu úvahu a individualizovať sankciu, keďže sankcia nie je stanovená ako rozpätie súm ale ako pevný výpočet. Takto stanoveným výpočtom sankcie sa správca dane musí riadiť a z toho dôvodu ustanovenie § 155 ods. 2 Daňového poriadku, ktoré umožňuje individualizáciu sankcie, nie je možné v prejednávanom prípade použiť.

#### V.

##### Záver

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

32. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní, a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.