

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Asan/9/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3016200195
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 08. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3016200195.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: Stormex, s.r.o., so sídlom Sládkovičova 2545, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 341 911, právne zastúpenej JUDr. Alexander Uj, advokát so sídlom Hlavná 15/31, 917 01 Trnava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102463278/2016 zo dňa 1. februára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 5/2020-23 zo dňa 18. februára 2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 5/2020-23 zo dňa 18. februára 2020 **m e n í t a k**, že rozhodnutie žalovaného č. 102463278/2016 zo dňa 1. februára 2016 **z r u š u j e** a **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

Daňová kontrola a nadväzujúce daňové konanie

1. Dňa 15. mája 2014 bolo žalobkyňi doručené oznámenie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) o tom, že dňa 13. mája 2014 správca dane začne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013. Z daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9312402/5/4836526/2014/RagT zo dňa 30. októbra 2014, podľa ktorého si mala žalobkyňa v podanom daňovom priznaní uplatniť za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 6.060,76 €, pričom v dôsledku neuznania uplatnených odpočtov DPH zo sporných faktúr bol správcom dane zistený nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie len v sume 1.140,76 € (teda o 4.920,- € nižší).

2. V nadväznosti na výsledky daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 9312402/5/443244/2015/PrIV zo dňa 27. februára 2015 určil žalobkyňi rozdiel v sume 4.920,- € na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 a o túto sumu aj znížil nadmerný odpočet žalobkyne na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 6.060,76 € na sumu 1.140,76 €. Žalovaný rozhodnutím č. 768100/2015 zo dňa 8. júna 2015 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného o znížení nadmerného odpočtu“) potvrdil

predchádzajúce rozhodnutie správcu dane. Rozhodnutie žalovaného o znížení nadmerného odpočtu nadobudlo právoplatnosť dňa 19. júna 2015.

3. Proti rozhodnutiu žalovaného o znížení nadmerného odpočtu podala žalobkyňa správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 13S 110/2015-132 zo dňa 1. februára 2017 zamietol. Najvyšší súd Slovenskej republiky následne, v nadväznosti na predmetný rozsudok správneho súdu, rozhodnutím sp. zn. 2 Sžfk 61/2017 zo dňa 18. júna 2020 zamietol kasačnú sťažnosť žalobkyne.

Konanie o správnom delikte

4. Správca dane rozhodnutím č. 21195421/2015 zo dňa 9. novembra 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) uložil žalobkyni podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) pokutu vo výške 492,- € za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku uplatnením nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si žalobkyňa mala uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). V odôvodnení svojho rozhodnutia vychádzal správca dane zo zistení z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 (bod 1) a z nadväzujúcich rozhodnutí, osobitne z právoplatného rozhodnutia žalovaného o znížení nadmerného odpočtu (bod 2).

5. Žalovaný rozhodnutím č. 102463278/2016 zo dňa 1. februára 2016 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) v plnom rozsahu potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Vo svojom rozhodnutí žalovaný zdôraznil, že žalobkyňa v odvolaní nenamietala výšku uloženej pokuty, ale domáhala sa preskúmania postupu, ktorý jej predchádzal od začatia daňovej kontroly. V tomto smere zdôraznil, že prvostupňové rozhodnutie bolo vydané na základe právoplatných rozhodnutí týkajúcich sa zníženia nadmerného odpočtu (bod 2), a postup správcu dane preto považoval žalovaný za správny. Podľa žalovaného ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 a § 155 ods. 4 Daňového poriadku nedávajú správcovi dane v daňovom konaní možnosť rozhodovať o druhu a výške sankcie, keďže spôsob ich výpočtu a druh sankcie určil sám zákonodarca. Preverením aplikácie § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 Daňového poriadku správcom dane žalovaný konštatoval, že postup správcu dane bol aj v tomto smere zákonný, rovnako ako prvostupňové rozhodnutie.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na správny súd, ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

7. V podanej správnej žalobe žalobkyňa namieta najmä nedostatočné a arbitrárne odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia ako aj rozhodnutia žalovaného, z ktorých nevyplýva, ktoré skutočnosti sú podkladom rozhodnutia, akej úvahe príslušných orgánov boli podrobené a ako sa vysporiadali s návrhmi a tvrdeniami žalobkyne.

8. Postupu správcu dane, odobrenému žalovaným, vyčítala žalobkyňa aj to, že nebola oboznámená s obvinením zo správneho deliktu, nebol jej daný priestor, aby sa bránila, nemala čas na prípravu obhajoby a pod.

9. K správnej žalobe žalobkyne sa vyjadril aj žalovaný, ktorý zopakoval závery uvedené v jeho rozhodnutí. Zdôraznil, že konanie o správnom delikte nasledovalo po daňovej kontrole, vyrubovacím konaním a odvolacím konaním, v ktorých bola žalobkyňa oboznámená s podstatou deliktu, mala priestor sa vyjadrovať, obhajovať sa a navrhovať dôkazy. Práve tieto konania predchádzali vydaniu prvostupňového rozhodnutia ako aj rozhodnutia žalovaného. Žalovaný zdôraznil, že ani podanie žaloby proti rozhodnutiu o znížení nadmerného odpočtu nemá vplyv na uloženie pokuty. Ak by prípadne rozhodnutie žalovaného o znížení nadmerného odpočtu bolo zrušené, podľa § 155 ods. 13 Daňového poriadku bude novým rozhodnutím pokuta zrušená alebo upravená. Preto žalovaný navrhol žalobu žalobkyne zamietnuť.

10. Vo svojich ďalších vyjadreniach žalobkyňa (zo dňa 3. septembra 2016, zo dňa 24. októbra 2016) a žalovaný (zo dňa 22. septembra 2016) zotrvali na svojej prezentovanej argumentácii.

11. Správny súd rozsudkom č. k. 11S 65/2016-73 zo dňa 20. decembra 2016 zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správny súd uznal argumentáciu žalobkyne, že jej nebolo žiadnym spôsobom oznámené, že sa voči nej vedie konanie o správnom delikte, pričom táto sa dozvedela až o výsledku tohto konania doručením prvostupňového rozhodnutia. Nemala preto možnosť sa oboznámiť s obvinením, brániť sa voči nemu a tým došlo aj k porušeniu princípov správneho trestania.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Asan 3/2017 zo dňa 28. novembra 2019 zrušil predchádzajúci rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky aj s poukazom na jeho rozhodnutie sp. zn. 2 Sžf 30/2016 zo dňa 28. marca 2018 a rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 555/2018 zo dňa 28. novembra 2018 uzavrel, že rozhodnutia, ktorými bola žalobkyni uložená pokuta za správny delikt, sú nepochybne len zákonným následkom porušenia povinností, o ktorej mala táto vedomosť vzhľadom na právoplatnosť predtým vydaného rozhodnutia o určení rozdielu DPH a znížení nadmerného odpočtu. Uloženie pokuty tak bolo len obligatórnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobkyni ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou, v rámci ktorej mala žalobkyňa aj možnosť vyjadrovať sa. Rovnako bola zohľadnená aj skutočnosť, že konanie o správnom delikte je dvojstupňové, a teda žalobkyňa mala možnosť vzniesť námietky aj v odvolacom konaní. Osobitné neoznámenie začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane preto v prípade žalobkyne, s ohľadom na všetky okolnosti prípadu, nezakladalo dôvod na zrušenie rozhodnutí správnych orgánov a vrátenie veci na ďalšie konanie.

13. Správny súd viazaný názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správnu žalobu žalobkyne opätovne prejednal a rozsudkom č. k. 11 S 5/2020-23 zo dňa 18. februára 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol.

14. Správny súd s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Asan 3/2017 zo dňa 28. novembra 2019 skonštatoval nedôvodnosť námietky žalobkyne o porušení princípov správneho trestania v dôsledku nedoručenia oznámenia o začatí konania vo veci predmetného správneho deliktu. Rovnako považoval správny súd za nedôvodnú námietku nedostatočného odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia ako aj rozhodnutia žalovaného, keďže z nich bolo zrejmé, z akého dôvodu bola žalobkyni uložená pokuta, podľa akých zákonných ustanovení bolo vo veci rozhodované a ako bola vypočítaná pokuta, resp. odôvodnená bola aj jej výška. Žalovaný sa tiež podľa správneho súdu vysporiadal s odvolacími námietkami žalobkyne.

15. Na záver správny súd uviedol, s poukazom na skutočnosť, že Najvyšší súd Slovenskej republiky ešte nerozhodol o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku správneho súdu č. k. 13 S 110/2015-132 zo dňa 1. februára 2017 (vo veci súvisiacej daňovej kontroly - bod 3), že § 155 ods. 13 Daňového poriadku rieši aj prípadnú situáciu, ak je rozhodnutie, ktoré je podkladom pre konanie o uložení pokuty za správny delikt, zrušené.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

16. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napádaný rozsudok správneho súdu tak, že kasačný súd rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľka okrem citácie zákonných ustanovení (§ 462, § 440 ods. 1 a 2, § 191 ods. 1 až 3 a § 27 ods. 1 SSP) namieta, že rozsudok správneho súdu bol vydaný na základe nesprávneho právneho posúdenia. Toto vidí sťažovateľka v tom, že v čase rozhodovania správneho súdu prebiehalo pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky konanie o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku správneho súdu č. k. 13 S 110/2015-132 zo dňa 1. februára 2017 (vo veci súvisiacej daňovej kontroly, resp. vo veci preskúmania rozhodnutia žalovaného o znížení nadmerného odpočtu - bod 3). Toto kasačné konanie bolo pre súdne konanie v tejto veci, podľa názoru sťažovateľky, konaním o prejudiciálnej otázke, pretože od posúdenia rozsudku správneho súdu č. k. 13 S 110/2015-132 zo dňa 1.

februára 2017 a jeho zákonnosti závisí aj právne posúdenie zákonnosti alebo nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a prvostupňového rozhodnutia vo veci správneho deliktu.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky, s odkazom na predchádzajúce rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Asan 3/2017 zo dňa 28. novembra 2019, navrhol túto zamietnuť.

19. 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

20. 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 spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

I. A K argumentácii sťažovateľky

21. Svojou kasačnou sťažnosťou sťažovateľka nastolila právnu otázku, či prebiehajúce konanie o kasačnej sťažnosti proti zamietajúcemu rozsudku správneho súdu vo veci súdneho prieskumu rozhodnutia z daňového vyrubovacieho konania (v tomto prípade rozhodnutia žalovaného o znížení nadmerného odpočtu) predstavuje prekážku pre vydanie rozhodnutia v konaní o súvisiacom správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, prípadne pre rozhodnutie správneho súdu v nadväzujúcom súdnom prieskume.

22. Pri riešení sťažovateľkou nastolenej otázky 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 (bod 19), 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).

23. Podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku sa správneho deliktu dopustí ten, kto „uplatní si nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov...“

24. Vychádzajúc z vymedzenej skutkovej podstaty predmetného správneho deliktu kasačný súd konštatuje, že pre rozhodnutie správca dane o spáchaní tohto deliktu je rozhodujúce preukázanie skutočnosti, že uplatnený nárok (v tomto prípade nárok vyplývajúci zo zákona o DPH) je vo vyššej sume ako nárok, ktorý podľa príslušných právnych predpisov mal byť uplatnený. Kasačný súd je tiež toho názoru, že z pohľadu preukázania znakov skutkovej podstaty predmetného správneho deliktu sú kľúčové zistenia vychádzajúce z daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 a 4 a nasl. Daňového poriadku), resp. z výsledkov vyrubovacieho konania (§ 68 a nasl. Daňového poriadku). V tomto procesnom postupe totiž správca dane overuje správnosť deklarováných 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 aj rozhodnutie správcu dane č. 9312402/5/443244/2015/PríV zo dňa 27. februára 2015 v spojení s rozhodnutím žalovaného o znížení nadmerného odpočtu č. 768100/2015 zo dňa 8. júna 2015 (bod 2). Zároveň platí, že v kompetencii správneho orgánu, ktorý sankciu ukladá, nie je už skúmanie právoplatného podkladového rozhodnutia a dôvodov pre jeho vydanie.

25. Rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní sa stáva podkladom pre rozhodovanie správcu dane v sankčnom konaní momentom nadobudnutia jeho právoplatnosti (§ 72 ods. 6 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 nazerať ako na akt správny, ktorý je bez právnych väd“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo 61/2016 zo dňa 23. augusta 2018).

26. V tomto smere je potrebné zdôrazniť, že uplatnenie mimoriadneho opravného prostriedku (opravný prostriedok smerujúci proti právoplatnému rozhodnutiu), osobitne pokiaľ s ním zákonodarca nespája odkladný účinok, nemá priamy dopad na právoplatnosť a ani prezumpciu správnosti a zákonnosti týmto prostriedkom 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 aj zrušené.

27. Rovnako aj z pohľadu ustanovenia § 100 ods. 1 SSP je potrebné uviesť, že podanie mimoriadneho opravného prostriedku, bez odkladného účinku, proti podkladovému rozhodnutiu nepredstavuje samo o sebe dôvod na obligatórne prerušenie súdneho prieskumu nadväzujúceho správneho rozhodnutia. Je tomu tak preto, že v takomto prípade absentuje vzťah závislosti rozhodnutia správneho súdu od výsledku súdneho prieskumu podkladového rozhodnutia (je možné rozhodnúť aj bez tohto výsledku - a contrario § 100 ods. 1 písm. a) SSP), a súčasne sa spochybnenie mimoriadnymi prostriedkami týka podkladového, avšak nie preskúmaného rozhodnutia (a contrario § 100 ods. 1 písm. d) až f) SSP).

28. Z pohľadu kasačného súdu je tiež relevantné, že právna úprava s podaním žaloby proti rozhodnutiu daňových orgánov vo vyrubovacom konaní priamo odkladný účinok nespája (§ 184 SSP), tento možno priznať len na návrh žalobcu v prípade zistenia existencie zákonných dôvodov (§ 185 SSP). Je pravdou, že kasačná sťažnosť podaná proti rozhodnutiu správneho súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe, ak je žalovaným správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu správcu dane, má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP). Tento sa však vzťahuje len na účinky rozhodnutia správneho súdu, nie na účinky ním preskúmaných rozhodnutí orgánov verejnej správy (§ 447 ods. 2 SSP).

29. Uplatňujúc vyššie uvedené východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že rozhodnutie správcu dane č. 9312402/5/443244/2015/PríV zo dňa 27. februára 2015 v spojení s rozhodnutím žalovaného o znížení nadmerného odpočtu č. 768100/2015 zo dňa 8. júna 2015 nadobudlo právoplatnosť dňa 19. júna 2015. Podanie správnej žaloby proti týmto rozhodnutiam nemá odkladný, sťažovateľka ani netvrdila, že o takýto odkladný účinok žiadala a bol by jej priznaný. Rovnako kasačná sťažnosť podaná sťažovateľkou proti zamietajúcemu rozsudku správneho súdu č. k. 13 S 110/2015-132 zo dňa 1. februára 2017 nemala odkladný účinok voči účinkom rozhodnutia správcu dane č. 9312402/5/443244/2015/PríV zo dňa 27. februára 2015 v spojení s rozhodnutím žalovaného o znížení nadmerného odpočtu č. 768100/2015 zo dňa 8. júna 2015. Tieto preto predstavujú riadny podklad pre prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného o správnom delikte sťažovateľky podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku.

30. Nebol súčasne ani daný dôvod na obligatórne prerušenie správneho súdneho konania v tejto veci (bod 26 až 28). Kasačný súd tiež upriamuje pozornosť na skutočnosť, že sťažovateľka o prerušenie súdneho konania v predmetnej veci ani nežiadala. Správny súd preto nepochybil, pokiaľ v predmetnej veci rozhodol a nevyčkal na rozhodnutie kasačného súdu o kasačnej sťažnosti proti zamietajúcemu rozsudku správneho súdu č. k. 13S 110/2015-132 zo dňa 1. februára 2017. Kasačná sťažnosť sťažovateľky v tomto smere nebola dôvodná.

31. Podľa § 155 ods. 14 Daňového poriadku „ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f); novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.“

32. Kasačný súd reflektuje obavy sťažovateľky z hroziacej majetkovej ujmy pre prípad, že by vo svojej snahe o zrušenie podkladových rozhodnutí bola úspešná. Dáva však do pozornosti, že aj táto situácia je príslušnou právnou úpravou predvídaná, konkrétne v § 155 ods. 14 Daňového poriadku (tomuto zodpovedá § 155 ods. 13 Daňového poriadku v znení účinnom v čase rozhodovania žalovaného a § 155 ods. 12 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015).

II. B Zistenia kasačného súdu nad rámec sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou

33. Napriek zistenej nedôvodnosti sťažnostných bodov sťažovateľky, kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v predmetnej veci ide o kasačnú sťažnosť týkajúcu sa administratívneho trestania. V takomto prípade kasačný súd nie je viazaný sťažnostnými bodmi v rozsahu, akom nie je žalobnými bodmi viazaný samotný správny súd (§ 453 ods. 2 v spojení s § 195 SSP). Teda v takom rozsahu, v akom mal aj správny súd povinnosť skúmať rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie z úradnej povinnosti (§ 195 SSP).

34. Kasačný súd v tomto smere zistil, že tak správny súd ako aj žalovaný zaťažili svoje rozhodnutia vadou spočívajúcou v dôslednom neaplikovaní základných zásad správneho trestania, zásad ukladania sankcií v rámci správneho trestania, v dôsledku čoho aj uložená sankcia vybočila zo zákonného rámca správnej úvahy príslušných orgánov (§ 195 písm. c), d) a e) SSP).

35. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 a ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015:

„(1)Správca dane uloží pokutu f) vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy 2. o ktorú správca dane znížil uplatnený nárok podľa osobitných predpisov, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g),

(4) Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 10 % zo sumy podľa odseku 1 písm. f); ak 1,5-násobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 5 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 5 % z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).“

36. V tomto smere kasačný súd uvádza, že prvostupňové rozhodnutie vychádzalo pri ukladaní sankcie z § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 a ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015. Sankcia za porušenie povinnosti podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku bola podľa Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 v zásade určená pevnou sumou.

37. Podľa § 155 ods. 2 a 5 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2016:

„(1)Správca dane uloží pokutu f) vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy 2. o ktorú správca dane znížil uplatnený nárok podľa osobitných predpisov, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g),

(2) Pokuta podľa odseku 1 písm. f) až h) sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania alebo do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po spísaní zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo po doručení

oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, alebo do dňa doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok nie menej ako 1 % z vyrubenej sumy najviac však vo výške vyrubenej sumy.

(5) Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške 10 % ročne zo sumy podľa odseku 1 písm. f). Ak dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. h) nedosiahne 7 %, pokuta sa uloží vo výške 7 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. h). Ak základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 3 %, pokuta sa uloží vo výške 3 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).

38. Pred vydaním rozhodnutia žalovaného (teda počas odvolacieho konania) nadobudla účinnosť novela Daňového poriadku, ktorá zmenila spôsob výpočtu sankcie za daňové správne delikty. Podľa právnej úpravy účinnej od 1. januára 2016 bol výpočet sankcie závislý od dĺžky trvania správneho deliktu. Tento nový výpočet umožňoval subjektom, v prípade ktorých rozhodujúca dĺžka trvania správneho deliktu bola kratšia ako jeden rok, aby boli sankcionovaní v zásade nižšou sankciou, ako podľa právnej úpravy účinnej do 31. decembra 2015.

39. Jednou zo základných zásad trestného práva, ktorá sa vzťahuje aj na správne trestanie, je ústavné zakotvená zásada, podľa ktorej sa trestnosť činu posudzuje a trest ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný, s výnimkou situácie, ak je neskorší zákon pre páchatel'a priaznivejší (čl. 50 ods. 6 Ústavy). Inými slovami, podstatou tejto zásady je aj požiadavka, aby sa trest/sankcia ukladali (v prípade ich zmeny v čase v priebehu rozhodovania o správnom delikte) podľa právnej úpravy najvýhodnejšej pre páchatel'a. V tomto kontexte kasačný súd musí konštatovať, že hoci žalovaný a prvostupňový správny orgán správne posúdili skutok páchatel'a a tento skutok je aj správnym deliktom, právna úprava výpočtu pokuty - sankcie podľa Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2016 je pre sťažovateľku výhodnejšia/priaznivejšia, ako právna úprava výpočtu pokuty - sankcie podľa Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015. Rozdiel vo výške sankcie je pritom v neprospech o viac ako polovicu. Bolo preto povinnosťou žalovaného, aby v odvolacom konaní prepočítal ukladanú pokutu tak podľa právnej úpravy účinnej do 31. decembra 2015 ako aj od 1. januára 2016, a uplatnil na prípad sťažovateľky tú, ktorá je pre ňu najvýhodnejšia. V tomto prípade teda celkom zjavne právnu úpravu v znení účinnom od 1. januára 2016.

40. Pokiaľ preto žalovaný vo svojom rozhodnutí uvádza, že preveril prvostupňové rozhodnutie, vrátane aplikácie § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 Daňového poriadku a nezistil nezákonnosť, tak nepostupoval riadne. Zmena právnej úpravy (§ 155 Daňového poriadku) pritom bola nepochybne právnu okolnosťou, ktorá musela byť žalovanému známa, má podstatný vplyv na výrok prvostupňového rozhodnutia, a preto mala byť žalovaným zohľadnená bez ohľadu na to, či ju sťažovateľka v podanom odvolaní namietala (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku).

41. Podľa § 165e ods. 2 Daňového poriadku:

„Podľa § 155 v znení účinnom do 31. decembra 2015 sa pri ukladaní pokuty postupuje, ak k podaniu dodatočného daňového priznania, doručeniu oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, spisaniu zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručeniu oznámenia o daňovej kontrole, doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo k doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň došlo do 31. decembra 2015.“

42. Pre úplnosť je na mieste dodať, že kasačnému súdu je známe znenie § 165e ods. 2 Daňového poriadku. Z už ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je však zrejmé, že v prípadoch, keď by ustanovenie § 165e ods. 2 Daňového poriadku malo viesť k následkom rozporným s čl. 50 ods. 6 Ústavy a so zásadami správneho trestania (teda k uplatneniu pre páchatel'a nevýhodnejšej právnej úpravy) sa táto právna úprava neuplatní. Práve naopak, uplatní sa priamo ústavný princíp obsiahnutý v čl. 50 ods. 6 Ústavy (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Asan 6/2019 zo dňa 30. júna 2020 ako aj rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Asan 25/2020 zo dňa 26. apríla 2022 či sp. zn. 2Asan 11/2020 zo dňa 26. mája 2022 a iné).

43. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ tento akceptoval nesprávnu aplikáciu právnych predpisov žalovaným pri výpočte pokuty/sankcie v predmetnej veci v neprospech sťažovateľky.

V.

Záver

44. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd nad rámec kasačných námietok sťažovateľky zistil, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

45. V ďalšom konaní žalovaný zohľadní prezentovaný právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

46. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 168 a § 167 ods. 3 písm. a) SSP tak, že ju žiadnemu z účastníkov konania nepriznal. Vo vzťahu k žalovanému rozhodol kasačný súd právne s odkazom na jeho celkový neúspech v kasačnom konaní.

47. Čo sa týka nároku sťažovateľky na náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom, kasačný súd nespochybňuje formálny úspech sťažovateľky v konaní. V okolnostiach predmetnej veci však kasačný súd zistil dôvody hodné osobitného zreteľa, ktoré odôvodňujú nepriznanie nároku na náhradu trov konania sťažovateľke. Kasačný súd dáva do pozornosti, že sťažovateľka bola so svojou argumentáciou v celom rozsahu neúspešná. Počas celého súdneho ako aj kasačného konania brojila iba proti záverom týkajúcim sa posúdenia jej skutku ako správneho deliktu, pričom práve táto časť rozhodnutia žalovaného ako prvostupňového rozhodnutia bola v plnom rozsahu zákonná, tak správnym ako aj kasačným súdom potvrdená. Nezákonnosť zistil kasačný súd nad rámec sťažnostných a žalobných bodov len v časti dotknutých rozhodnutí týkajúcich sa uloženej sankcie - výšky pokuty, pričom vec vracia žalovanému práve na úpravu výšky sankcie.

48. Preto kasačný súd s ohľadom na osobitnú kombináciu skutočností, že (i) sťažovateľka bola v plnom rozsahu svojej argumentácie neúspešná, (ii) závery žalovaného a prvostupňového orgánu o spáchaní správneho deliktu sťažovateľkou sú správne, (iii) zistená nezákonnosť sa týka len uloženej sankcie s ďalšou potrebou jej korekcie (kasačný súd na takúto korekciu nemá oprávnenie) a (iv) zistená nezákonnosť spočívala v dôsledkoch zmeny právnej úpravy a vývoja judikatúry kasačného súdu na uplatniteľnosť prechodných ustanovení, nepriznal sťažovateľke podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 3 písm. a) SSP nárok na náhradu trov konania (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Asan 25/2018 zo dňa 25. septembra 2019).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.