Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	10Asan/3/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8018200751
Dátum vydania rozhodnutia:	16. 12. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Jana Hatalová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2021:8018200751.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: V.. S. K.Ľ., N. Ľ. XXX, N. Ľ. XXX XX, IČO: 37164996, zastúpenej: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 2317/32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102315031/2018 zo dňa 22. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 2S/111/2018-43 zo dňa 26. septembra 2019 takto

r o z h o d o l :

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

II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Rozhodnutím č. 102315031/2018 zo dňa 22.11.2018 (ďalej aj „preskúmavané rozhodnutie“) žalovaný na základe odvolania žalobkyne potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 101093817/2018 zo dňa 04.06.2018, ktorým správca dane postupom podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 31.12.2015 (ďalej aj „Daňový poriadok“) v nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku uložil žalobkyni pokutu vo výške 1.025,00 Eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku - uvedenie dane z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2013 nižšej ako daň, ktorú mala v daňovom priznaní uviesť.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že podkladom pre vydanie rozhodnutia o pokute bolo právoplatné rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104359690/2016 zo dňa 24.11.2016, ktorým správca dane určil žalobkyni rozdiel v sume 10.250,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, teda zvýšil daň uvedenú v daňovom priznaní zo sumy 4.151,58 Eur na sumu 14.401,58 Eur (ďalej aj „rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane“). Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť dňa 30.11.2017. Skutočnosť, že žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Krajský súd v Prešove a prebieha o nej súdne konanie, nemôže mať podľa žalovaného za následok, že správca dane nemá povinnosť uložiť pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1 Daňového poriadku za spáchaný správny delikt.

3. Žalovaný poukázal na to, že výšku pokuty vypočítal správca dane v súlade s § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1, ods. 4 a 6 Daňového poriadku. Poznamenal tiež, že ak by výsledkom súdneho konania bolo

nové právoplatné rozhodnutie, ktorým by sa rozdiel v sume dane upravil, potom sa podľa § 155 ods. 12 Daňového poriadku upraví alebo zruší z úradnej moci aj uložená pokuta.

II. Konanie na správnom súde

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Prešove a navrhla rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

5. V správnej žalobe namietala, že rozhodnutia o pokute vychádzali z neprávoplatného základného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci a zároveň vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je naviac v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, ďalej že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, pričom v konaní, ktoré mu predchádzalo, malo dôjsť k podstatnému porušeniu zákona majúcemu za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

6. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 26.9.2019 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom nepriznal náhradu trov konania.

7. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na právoplatnosť rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie júl 2013, ktoré prevzala žalobkyňa osobne dňa 15.11.2017. Prípadné prebiehajúce súdne konania nie sú podľa krajského súdu pri existencii právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane prekážkou pre ďalší postup správcu dane, ktorý má byť zavŕšený vydaním rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt. Konštatoval, že v prípade upravenia sumy rozdielu dane je možné v zmysle § 155 ods. 12 Daňového poriadku upraviť alebo zrušiť uloženú pokutu z úradnej moci, čo dostatočne zabezpečí ochranu práv daňového subjektu pred rozhodnutiami ukladajúcimi sankciu, ktoré v dôsledku zrušenia rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane strácajú svoj materiálny podklad.

8. Za nedôvodný považoval krajský súd žalobný bod vytýkajúci absenciu predpísaných náležitostí rozhodnutia o uložení pokuty, pričom poukázal na jeho výrok vymedzujúci protiprávne konanie žalobkyne, právnu kvalifikáciu tohto konania i údaj o výške uloženej pokuty, ako aj na jeho odôvodnenie, v ktorom správca dane vysvetlil, na základe čoho dospel k záveru o spáchaní správneho deliktu a popísal spôsob zistenia výšky pokuty. Krajský súd záverom konštatoval, že žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom a nedošlo ním ani k porušeniu práv a právom chránených záujmov žalobkyne garantovaných Ústavou Slovenskej republiky, či Dohovorom o ľudských právach a základných slobodách.

9. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej aj „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“). Z námietok, ktoré sťažovateľka uviedla v kasačnej sťažnosti, sa rozsudku správneho súdu týkajú nasledovné:
a/ krajský súd sa napriek radu vytýkaných procesných pochybení zameral primárne na predložené dôkazy svedčiace v neprospech sťažovateľky;
b/ správca dane, žalovaný a rovnako ani krajský súd si nezaobstarali dostatočné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie pokuty, v rozhodnutiach absentujú dátumy nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti jednotlivých rozhodnutí, predovšetkým rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane;
c/ správca dane, žalovaný a rovnako ani krajský súd absolútne nezvážili možnosť, že vo vzťahu k rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane mohli byť podané správne žaloby a na to nadväzujúce kasačné sťažnosti, ktoré by absolútne vylúčili právoplatnosť a predovšetkým vykonateľnosť jednotlivých rozhodnutí;
d/ absentuje právoplatné a vykonateľné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane a preto malo byť konanie o uložení pokuty prerušené až do právoplatného skončenia konania o určení rozdielu dane;
e/ krajský súd sa nevysporiadal s otázkou nedostatočného zistenia a zdôvodnenia skutkového a právneho stavu;

f/ žalovaný a neskôr počas súdneho konania aj krajský súd úmyselne prehliadali námietky žalobkyne, poukazujúce na skutočnosti svedčiace v jej prospech a nevenovali im pozornosť v odôvodneniach rozhodnutí;
g/ krajský súd bez vyhodnotenia správnosti a úplnosti skutkových zistení jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdnemu konaniu, čím došlo z jeho strany k závažnému procesnému pochybeniu a teda k vydaniu rozhodnutia v rozpore so zákonom;
h/ krajský súd nedal absolútne žiadnu odpoveď na namietanú absenciu zákonom požadovanej miery správnej úvahy pri rozhodovaní o výške uloženej sankcie, so zreteľom na závažnosť, spôsob, čas trvania a možné následky porušenia právnej povinnosti.
ch/ uložená sankcia neplní svoju prevenčnú funkciu, pretože správca dane mal približne šesť rokov preukázateľnú vedomosť o existencii rozhodujúcich skutočností, no pristúpil k určeniu a vyrubeniu pokuty dlho po tom, ako sťažovateľka splnila svoju daňovú povinnosť a navyše za situácie, kedy si sťažovateľka príkladne plní povinnosti voči správcovi dane a ostatným orgánom štátnej správy.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III. Posúdenie veci Najvyšším správnym súdom SR

11. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 10Asan/3/2020. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Najvyšší správny súd SR ako súd kasačný preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote, a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

13. Senát kasačného súdu poukazuje na to, že Najvyšší súd SR v obdobnej veci sťažovateľky rozsudkom sp. zn. 8Asan/32/2020 zo dňa 8.12.2020 zamietol jej kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/110/ 2018 zo 17.10.2019. Týmto rozsudkom krajský súd zamietol správnu žalobu sťažovateľky proti rozhodnutiu žalovaného č. 102315013/2018 z 22.11.2018 o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane vo veci uloženia pokuty vo výške 1.736,00 eur za správny delikt spočívajúci v uvedení DPH v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2013 nižšej ako daň, ktorú mala sťažovateľka v daňovom priznaní uviesť. Skutkové okolnosti sú preto obdobné ako v tejto súdenej veci, ktorá sa týka DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013. Právne posúdenie krajského súdu i kasačná sťažnosť sťažovateľky sú prakticky identické, pričom sťažovateľke bola na základe právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane uložená pokuta podľa tých istých ustanovení a s rovnakým odôvodnením ako v prejednávanej veci.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

15. Najvyšší správny súd SR v súvislosti so svojím vznikom konštatuje, že prax judikovaná Najvyšším súdom SR sa vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 1 SSP považuje za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Keďže odo dňa 1.8.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR, v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 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), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

16. V súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľky poukazuje preto senát Najvyššieho správneho súdu SR na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Asan/32/2020 zo dňa 08.12.2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza. V záujme zrozumiteľnosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza senát Najvyššieho správneho súdu SR pri citácii skoršieho rozsudku v hranatých zátvorkách aj skutkové okolnosti príznačné pre prejednávanú vec, resp. ho primerane dopĺňa.

17. „Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku správneho súdu, tento považuje za vecne správny a vyčerpávajúco odôvodnený. Vzhľadom na to, že predmetom kasačného konania je výlučne právne posúdenie, ktoré bolo predmetom konania pred správnym súdom, kasačný súd dôvody už uvedené v napadnutom rozsudku správneho súdu neopakuje, a len na zdôraznenie jeho správnosti stručne uvádza, že v danom prípade ide o rozhodovanie o správnom delikte založené na princípe objektívnej zodpovednosti. Správny orgán vychádza z právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, ktorým je viazaný. Subjektívne okolnosti na strane daňového subjektu, ktoré viedli k priznaniu dane, ktorá je nižšia ako daň, ktorá mala byť v daňovom priznaní uvedená, nie sú predmetom konania o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, a na rozhodnutie o vine a treste (sankcii) zaň nemajú žiaden vplyv. Liberácia daňového subjektu [fyzickej osoby - podnikateľa] nie je prípustná.

18. Správca dane vychádzal z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia č. 104359689/2016 z 24. novembra 2016 [v predmetnej veci rozhodnutia č. 104359690/2016 zo dňa 24.11.2016], ktoré nadobudlo právoplatnosť 30. novembra 2017 a týmto bol viazaný. Právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia č. 104359689/2016 z 24. novembra 2016 [v predmetnej veci rozhodnutia č. 104359690/2016 zo dňa 24.11.2016] žalovaný vo svojom rozhodnutí skonštatoval. Správny súdny prieskum nemá odkladný účinok (§ 184 S.s.p.), pričom priznanie odkladného účinku podľa § 185 S.s.p. nebolo sťažovateľkou preukázané ani len tvrdené a tiež nevyplýva z obsahu administratívneho spisu žalovaného. Oboznámenie sa s obsahom uvedeného rozhodnutia, vrátane vyznačenej doložky právoplatnosti, ktoré tvorí súčasť administratívneho spisu žalovaného, zakladalo zistenie skutočného stavu veci v rozsahu potrebnom na vydanie rozhodnutia o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku.

19. Pokiaľ sťažovateľka opakovane namieta porušenie ust. § 155 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, dané ustanovenie sa na danú vec neaplikuje, nakoľko ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1., ods. 4 daňového poriadku predstavujú vo vzťahu k ust. § 155 ods. 3 daňového poriadku špeciálne ustanovenie, ktoré má aplikačnú prednosť a ktoré už z povahy veci vylučuje všeobecnú aplikáciu ust. § 155 ods. 3 daňového poriadku.

20. Rovnako námietka absencie prevenčného charakteru sankcie uloženej v júni 2018 vo vzťahu k delikvencii, ku ktorej došlo v máji [v predmetnej veci v júli] 2013, je v kontexte ust. § 155 ods. 11 písm. b) daňového poriadku nedôvodná, keď rozhodovanie správcu dane o správnom delikte podľa 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku sa viaže na rozhodnutie o vyrubení dane (§ 68 ods. 4 daňového poriadku), ktoré v danom prípade nadobudlo právoplatnosť 30. novembra 2017. Sankcia bola uložená [v predmetnej veci 4. júna 2018] takmer bezprostredne po tom, čo bola na danom rozhodnutí vyznačená doložka právoplatnosti (28. marca 2017) [v predmetnej veci 28. marca 2018]. Prevenčný charakter sankcie v danom prípade spočíva v tom, že núti platiteľa dane už v čase podávania daňového priznania očakávať dôsledky nesprávne priznanej dane. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že sankcionovanie je oprávnením orgánom verejnej moci, nie jeho povinnosťou, kasačný súd uvádza, že v prípade správnych deliktov podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku zákon ukladá správcovi dane povinnosť uložiť pokutu (§ 155 ods. 1 písm. f) bod 1., ods. 4 daňového poriadku).

21. Spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku sťažovateľkou bolo nepochybne preukázané, pričom pokuta bola uložená zákonom predpokladaným a pevne určeným spôsobom. Rovnako nebol dôvod na prerušenie konania, keď prípadnú zmenu rozhodnutia č. 104359689/2016 z 24. novembra 2016 [v predmetnej veci rozhodnutia č. 104359690/2016 zo dňa 24.11.2016] na základe správneho súdneho prieskumu možno zohľadniť zákonom predpokladaným spôsobom postupom podľa § 155 ods. 12 daňového poriadku.“

22. K sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti uvedeným v bode 9 tohto rozsudku pod písm. a/, b/, e/, f/ a g/, na ktoré citované odôvodnenie výslovne nereaguje, senát považuje za potrebné uviesť, že tieto sú nespôsobilé na prejednanie, pretože nie sú konkretizované aspoň do tej miery, aby bolo možné pochopiť ich súvis s rozsudkom, proti ktorému kasačná sťažnosť smeruje. K zvyšným sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti (pod písm. c/, d/, h/, ch/), ktoré sa prekrývajú so žalobnými bodmi, dostala sťažovateľka zrozumiteľnú odpoveď už v rozsudku správneho súdu, s ktorým sa kasačný súd v podstate stotožňuje, pričom v tejto časti odkazuje na citované odôvodnenie rozsudku senátu 8S.

23. Z uvedených dôvodov kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľky v kasačnom konaní jej nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

25. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 a § 463 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.