

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Asan/14/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200276
Dátum vydania rozhodnutia: 07.08.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200276.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: LIVONEC, s.r.o., IČO: 31 730 671, Hraničná 13, Poprad, právne zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Advokátska kancelária Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 17.03.2017 č. 100488834/2017, č. 100489009/2017 a č. 100489167/2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/21/2017-34 zo dňa 25.01.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

1. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 17.03.2017 č. 100488834/2017 podľa § 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 aj len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj len „správca dane“) č. 104211308/2016 zo dňa 02.11.2016, ktorým bola žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku uložená pokuta v sume 1 780 € na tom skutkovom základe, že žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 uviedol nižšiu daň ako daň, ktorú mal uviesť.

2. Ďalším rozhodnutím zo dňa 17.03.2017 č. 100489009/2017 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104211429/2016 zo dňa 02.11.2016, ktorým bola žalobcovi za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku na rovnakom skutkovom základe za zdaňovacie obdobie máj 2012 uložená pokuta v sume 1 950 €.

3. Ďalej rozhodnutím zo dňa 17.03.2017 č. 100489167/2017 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104211567/2016 zo dňa 02.11.2016, ktorým bola žalobcovi za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku na rovnakom skutkovom základe za zdaňovacie obdobie jún 2012 uložená pokuta v sume 2 328 €.

4. Žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedol, že správca dane pri uložení pokuty postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a námietky odvolania spočívajúce v zmätočnosti a nulite rozhodnutia správcu dane, v nesprávnom právnom názore k fikcii doručenia a v neakceptovaní právneho názoru vysloveného v rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2016-47 zo dňa 26.10.2016, považoval za neopodstatnené.

II.

5. Žalobca napadol rozhodnutia žalovaného správnymi žalobami, ktorými sa domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov.

6. Rozsah žalôb žalobca vymedzil žalobnými bodmi zhodnými s dôvodmi odvolania, pričom za zásadnú považoval námietku zmätočnosti a nulitosti prvostupňových rozhodnutí. Tvrdil, že z prvostupňových rozhodnutí, v ktorých je nad záhlavím uvedený „Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad“, nie je zrejmé, kto prvostupňové rozhodnutia vydal, keďže v záhlaví, výrokovej časti a v odôvodnení rozhodnutí je uvedený len „Daňový úrad Prešov“. Zmätočnosť rozhodnutia správcu dane mala spočívať tiež v tom, že správca dane nereagoval na vyjadrenie žalobcu k protokolu, ktoré podal dňa 05.05.2015 s odôvodnením, že toto ďalšie vyjadrenie (05.05.2015) bolo podané oneskorene.

7. Krajský súd v Prešove (ďalej aj len „krajský súd“) po tom, ako žaloby na preskúmanie rozhodnutí žalovaného uvedené v bodoch 1 až 3 zapísané pod sp. zn. 4S/21/2017, sp. zn. 4S/22/2017 a sp. zn. 4S/23/2017 spojil na spoločné konanie ďalej vedené pod sp. zn. 4S/21/2017, preskúmaním napadnutých rozhodnutí dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné.

8. Predovšetkým za nedôvodnú krajský súd považoval žalobnú námietku zmätočnosti a nulity prvostupňových rozhodnutí. Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu, že sa jedná o zmätočné označenie subjektu, ktoré privodzuje zmätočnosť a nulitu rozhodnutia, pretože vyvoláva pochybnosti, ktorý subjekt rozhodnutie vydal. Podľa názoru krajského súdu zo záhlavia prvostupňových rozhodnutí, z výrokovej časti a z odôvodnenia týchto rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že rozhodnutia boli vydané príslušným správcom dane (Daňový úrad Prešov) s ohľadom na sídlo žalobcu (Poprad). Krajský súd tiež nezistil, že by správca dane postupoval v rozpore s § 2 ods. 3 a § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy, ako aj § 4 ods. 1 daňového poriadku.

9. Za nedôvodnú krajský súd vyhodnotil aj žalobnú námietku, ktorá smerovala k tomu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením k protokolu zo dňa 05.05.2015. Uviedol, že námietka nemá vplyv na vydanie rozhodnutí správcu dane o uložení pokuty žalobcovi za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku, ale mohla byť posudzovaná pri preskúmaní rozhodnutia o uložení povinnosti zaplatiť rozdiel na dani z pridanej hodnoty za príslušné obdobia.

10. Nesúhlasil krajský súd ani so žalobnou námietkou, že bolo povinnosťou finančných orgánov ex offo zrušiť všetky ostatné rozhodnutia o vyrubení rozdielov dane za zdaňovacie obdobie január až december 2012 po tom, čo Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 5S/1/2016-48 zo dňa 26.10.2016 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 21159367/2015 zo dňa 03.11.2015, ktoré sa týkalo vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. Rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť a správca dane bol povinný uložiť žalobcovi pokuty vo výške rovnajúcej sa súčtinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní/dodatočnom daňovom priznaní za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ a f/ zákona č. 563/2009 Z. z. Z obsahu administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že žalobca sa dopustil správneho deliktu podľa § 154

ods. 1 písm. e/ tým, že v daňovom priznaní /dodatočnom daňovom priznaní uviedol nižšiu daň ako daň, ktorú mal uviesť.

11. Vzhľadom na uvedené krajský súd žaloby ako nedôvodné podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol.

III.

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť, ktorú dôvodil § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

13. V sťažnosti uviedol, že nesprávny procesný postup krajského súdu mu znemožnil riadne uskutočnenie procesných práv v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajský súd sa vo veci nesprával ako objektívny a nestranný verejný orgán a zjavné závažné nezákonnosti finančných orgánov bagatelizoval, prípadne sa nimi vôbec nezaoberal, alebo ich vyhodnotil v rozpore so skutočnosťou, čo malo za následok i nesprávne právne posúdenie veci.

14. V sťažnosti sťažovateľ zopakoval dôvody a argumentáciu žaloby o nulite prvostupňových rozhodnutí o uložení pokuty z dôvodu zmätočného označenia subjektu, ktorý rozhodnutie vydal.

15. Sťažovateľ tiež vytkol krajskému súdu, že pri svojom rozhodnutí nezohľadnil už skôr poukázaný rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2016-48 zo dňa 26.10.2016, právoplatný dňa 10.01.2017, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 21159367/2015 zo dňa 03.11.2015 vzťahujúce sa na zdaňovacie obdobie júl 2012. Uvedeným rozsudkom krajský súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR z dôvodu jeho nezákonnosti pre porušenie § 3 ods. 9 daňového poriadku. S poukazom na povinnosť správcu dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely, bolo jeho povinnosťou ex offio zrušiť všetky ostatné rozhodnutia o vyrubení rozdielov dane za zdaňovacie obdobie január až december 2012. Vychádzajúc z uvedeného sťažovateľ tvrdil, že správca dane uložil žalobcovi pokuty na základe nezákonných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty a z tohto dôvodu je nezákonné aj rozhodnutie o uložení pokuty.

16. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, uplatňujúc si zároveň náhradu trov kasačného konania.

IV.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom právnom názore a dôvodoch svojho rozhodnutia i správcu dane. Rozsudok Krajského súdu v Prešove považoval za vecne správny a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

V.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že sťažnosť je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP) a riadne zastúpenou (§ 449 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

19. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, ale tiež vzhľadom na povahu napadnutých rozhodnutí finančných orgánov v zmysle § 453 ods. 2 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 445 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že vo veci nie sú dané dôvody na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Prešove.

20. V posudzovaných veciach materiálny základ pre vydanie rozhodnutí o uložení pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku je daný právoplatnými rozhodnutiami správcu dane o vyrubení dane žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012, máj 2012 a jún 2012 na základe zistení, ktoré správcovi dane vyplynuli z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2012 až december 2012, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č. 94792/2015 zo dňa 20.03.2015. Uvedené rozhodnutia správcu dane nadobudli právoplatnosť po tom, ako sťažovateľ výzve na odstránenie väd odvolania podaného bez odôvodnenia nevyhovet a vytýkané vady v určenej lehote neodstránil, následkom čoho správca dane sťažovateľovi oznámil, že podanie označené ako odvolanie sa považuje za nepodané. Zo súdneho a administratívneho spisu nevyplýva, že by rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane boli následne zrušené.

21. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479//2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy, na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

22. Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja; ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

23. Podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 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.

24. Podľa § 155 ods. 1 písm. f/, bod 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, správca dane uloží pokutu vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo zaplatenú podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ a f/.

25. Podľa § 155 ods. 4 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, 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/ .

26. Sťažovateľ dôvody kasačnej sťažnosti vymedzil zmätočnosťou a nulitou rozhodnutí správcu dane, v dôsledku čoho zamietajúci rozsudok krajského súdu považuje za vecne nesprávny, pričom krajský súd mal svojim postupom porušiť rovnosť procesných strán.

27. Kľúčovou otázkou v posudzovaných veciach bolo, či označenie „Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad“ nad záhlavím rozhodnutia prvostupňového orgánu oproti označeniu „Daňový úrad Prešov“ v záhlaví, výrokovej časti a odôvodnení tohto rozhodnutia, je spôsobilé prívodiť zmätočnosť a nulitu tohto rozhodnutia z dôvodu pochybnosti, ktorý subjekt prvostupňové rozhodnutie vydal.

28. Na tomto mieste kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie podľa § 64 ods. 1 daňového poriadku považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona a ktoré je uvedené v odseku 2 tohto zákonného ustanovenia. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané.

29. Vychádzajúc z dikcie § 64 ods. 2 daňového poriadku pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré

- a) vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydá správca dane na to miestne nepríslušný,
- b) bolo vydané omylom inej osobe,
- c) nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

30. Sťažovateľom vznesená námietka nulity prvostupňového rozhodnutia bola založená na skutočnosti, že nad záhlavím prvostupňového rozhodnutia je okrem Daňového úradu Prešov uvedená aj pobočka Poprad. Teda zo zákonom vymedzených dôvodov sa zrejme malo jednať o dôvod námietky vecne nepríslušného orgánu, ktorý prvostupňové rozhodnutie vydal.

31. Nulita rozhodnutia podľa § 64 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku je ale založená na absencii výlučne vecnej nepríslušnosti orgánu vydávajúceho rozhodnutie. V posudzovaných veciach bola nad záhlavím prvostupňových rozhodnutí za vecne a miestne príslušnom správcovi dane (Daňový úrad Prešov) uvedená aj pobočka Poprad. Zo záhlavia prvostupňových rozhodnutí, z výrokových častí a odôvodnia týchto rozhodnutí ale jednoznačne vyplýva, že prvostupňové rozhodnutia boli vydané daňovým úradom príslušným podľa sídla sťažovateľa (Poprad), t. j. Daňovým úradom Prešov, odtlačkom pečiatky ktorého bolo rozhodnutie aj opatrené. Uvedená námietka sťažovateľa je preto nedôvodná.

32. Ďalšia námietka sťažovateľa smerovala k porušeniu zásady vyjadrenej v § 3 ods. 9 daňového poriadku. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2016-48 zo dňa 26.10.2016, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 21159367/2015 zo dňa 03.11.2015. Uvedené rozhodnutie sa týkalo vyrubenej rozdielu dane v sume 14 700,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, pričom v posudzovaných veciach boli podkladom pre rozhodnutia o uložení pokút rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012, máj 2012 a jún 2012. Rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane vydané správcom dane nadobudli právoplatnosť a bolo preto jeho povinnosťou uložiť žalobcovi pokuty za správny delikt podľa § 155 ods.1 písm. f/ bod 1 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobca sa správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku vo vzťahu k posudzovaným zdaňovacím obdobiam dopustil. Preto rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2016-48 zo dňa 26.10.2016 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia júl 2012 nemôže mať vplyv na uloženie pokút za zdaňovacie obdobia apríl 2012, máj 2012 a jún 2012. Ako zo zistení kasačného súdu tiež vyplynulo, rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl 2012, máj 2012 a jún 2012 neboli predmetom preskúmania žalovaným ako odvolacím orgánom, keďže sťažovateľ odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane nepodal riadne a vady podania neodstránil v stanovenej lehote. Rovnako rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty neboli predmetom preskúmania správnym súdom.

33. Keďže predmetom preskúmania krajským súdom boli rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt, teda vydané v konaní, v ktorom krajský súd nebol viazaný žalobnými bodmi, bolo povinnosťou najvyššieho súdu v kasačnom konaní postupovať aj podľa § 453 ods. 2 SSP a skúmať prípadnú existenciu väd trestania tak, ako sú vymedzené v § 195 SSP. Preskúmaním administratívneho spisu žiadna z takýchto v zákone vymedzených väd trestania nebola zistená.

34. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti možnosť uloženia pokuty uplatnením absorpčnej zásady, ktorá sa premietne do uloženia úhrnnej pokuty za viaceré správne delikty, ktorých sa daňový subjekt dopustí v rámci jedného právneho predpisu. Možnosť uloženia úhrnnej pokuty ale predpokladá účelnosť a možnosť, a že ide o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia. V posudzovaných prípadoch je uloženie úhrnnej pokuty vylúčené fixnou sadzbou pokuty (§ 155 ods. 1 písm. f/ bod 1), a teda uloženie úhrnnej pokuty v daných prípadoch nebolo možné.

35. Vzhľadom na uvedené zistenia Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

36. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi vzhľadom na jeho neúspech v kasačnom konaní právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal a žalovanému právo na náhradu trov konania zo zákona neprináleží.

37. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.