

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/116/2015
Identifikačné číslo spisu: 2014200707
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200707.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne: U. Z., O. XX, Š.L., IČO 34 454 144, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/169/2014-43 zo dňa 14. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/169/2014-43 zo dňa 14. októbra 2015 mení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100304/1/380902/2014 zo dňa 25.08.2014 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9417301/5/2822275/2014 zo dňa 16.06.2014 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti rozsudku zaplatiť žalobkyni na účet jej právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 658,72 €.

Odôvodnenie

I. Konanie pred správnym orgánom

Daňový úrad Nitra (ďalej len správca dane) rozhodnutím č. 9417301/5/2822275/2014 zo dňa 16.06.2014 uložil žalobkyni podľa § 155 ods. 1 písm. a zákona č. 563/2009 Z.Z. o správe daní (ďalej len Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov pokutu vo výške 30,- € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a/ bod 1 Daňového poriadku - nepodanie daňového priznania podľa zákona č. 222/2004 Z.Z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH alebo daň) za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v lehote do 26.05.2014.

Proti rozhodnutiu Daňového úradu podala žalobkyňa odvolanie, v ktorom namietala, že splnomocnila konateľku spoločnosti MPP Consulting, s. r. o., Bratislava pani A. Z. na doručovanie písomností elektronickými prostriedkami s prideleným ID.

Uviedla, že v uvedenej spoločnosti nastali v posledný deň na podanie daňového priznania žalobkyne na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 prekážky, ktoré neboli spôsobené touto spoločnosťou, keďže na základe príkazu na prehliadku iných priestorov a pozemkov odboru kriminálnej polície KR PZ Nitra bola dňa 26.05.2014 vykonaná prehliadka v objekte administratívnej budovy, v ktorej mala prenajaté priestory aj spoločnosť MPP Consulting, s. r. o.

V čase od 06.50 hod. dňa 26.05.2014 až do 04.00 hod. nasledujúceho dňa 27.05.2014 nebol zo strany vyšetrovateľa umožnený prístup k počítačovému vybaveniu spoločnosti a na jej serveroch sa nemohla vykonávať žiadna činnosť, o čom bolo vystavené Krajským riaditeľstvom PZ v Nitre potvrdenie spoločnosti MPP Consulting s. r. o., ktoré žalobkyňa priložila k odvolaniu. Z tohto dôvodu podala splnomocnenkyňa žalobkyne A. Z. za žalobkyňu daňové priznanie na DPH a kontrolný výkaz za predmetné zdaňovacie obdobie v najbližší možný termín dňa 27.05.2014.

Z uvedených dôvodov navrhla rozhodnutie o uložení pokuty zrušiť.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/380902/2014 zo dňa 25.08.2014 na odvolanie žalobkyne rozhodnutie správcu dane potvrdil. Odvolacie dôvody žalobkyne považoval za právne irelevantné, pričom poukázal na to, že žalobkyňa, resp. osoba ňou splnomocnená na doručovanie písomností elektronickými prostriedkami, mohla v zmysle § 78 od. 2 zákona o DPH podať daňové priznanie od 1. do 25. dňa v mesiaci, ktorý nasleduje po skončení zdaňovacieho obdobia, v danom prípade od 01.05.2014 do 26.05.2014.

Nakoľko žalobkyňa podala daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 až 27.05.2014, teda po uplynutí zákonnej lehoty, uložil správca dane pokutu v súlade so zákonom, pričom prihliadol na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a stanovil ju v spodnej hranici zákonom stanoveného rozpätia.

II. Konanie pred súdom prvého stupňa

Včas podanou žalobou sa žalobkyňa domáhala na Krajskom súde v Trnave zrušenia rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci na nové konanie. V žalobe namietala, že vyššie uvedená argumentácia žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko žiadny zákon neukladá, aby ktokoľvek uskutočňoval podania voči orgánom štátnej správy v rámci prvých dní poskytnutých lehôt, pretože ku koncu lehoty môže nastať nepredvídaná objektívna skutočnosť, ktorá takého podanie znemožní.

Žalobkyňa poukázala na článok 2 ods. 3 Ústavy SR, ktoré poskytuje každému nespochybniteľné právo konať čokoľvek, čo nie je zákonom zakázané, teda aj podávať podania v posledný deň lehoty na ich podanie.

Žalobkyňa ďalej namietala, že správca dane mal s poukazom na § 13 ods. 3 a § 29 ods. 1 Daňového poriadku vyhodnotiť jej podanie zo dňa 26.06.2014 označené ako odvolanie zároveň aj ako žiadosť o odpustenie zmeškanej lehoty, nakoľko prehliadka iných priestorov uskutočnená orgánmi činnými v trestnom konaní je v zmysle § 29 ods. 1 Daňového poriadku takým závažným dôvodom, na základe ktorého správca dane odpustí zmeškanie lehoty, ak o to daňový subjekt do 30 dní požiada, ak v tej istej lehote urobí zmeškaný úkon. Zmeškaný úkon žalobkyňa uskutočnila bezodkladne po odpadnutí prekážky, ktorá jej v tom bránila, pričom omeškanie trvalo len jeden deň od uplynutia riadnej lehoty.

V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala na rozhodnutie Daňového úradu Bratislava, pobočka Pezinok, ktorý v skutkovo i právne obdobnej veci v rámci autoremedúry vyhovel odvolaniu spoločnosti TERVE Production, spol. s r. o. a zrušil vlastné rozhodnutie o vyrubení pokuty v sume 30,- € uvedenej

spoločnosti za nepodanie daňového priznania v stanovenej lehote. Žalobkyňa poukazovala na to, že napadnutým rozhodnutím žalovaného došlo k porušeniu zásady totožného rozhodovania v skutkovo zhodných prípadoch podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, čím sa naplnil odvolací dôvod podľa §250j ods. 2 písm. e/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len OSP).

Napokon žalobkyňa poukázala na Upovedomenie o preskúmaní postupu policajta vyhotovené Krajskou prokuratúrou Nitra pod č. Kv69/14/4400-11 dňa 13.06.2014 (adresované A. Z., jedinej spoločníčke a konateľke spoločnosti MPP Consulting, s. r. o.), v ktorom prokurátor Krajskej prokuratúry Nitra O. O. P. okrem iného uvádza, že správca dane akceptuje osobitné potvrdenie vyšetrovateľa o vykonaní úkonu, ktorý A. Z. technicky znemožňoval v priebehu dňa 26.05.2014 plnenie si povinností voči príslušným správcom dane, ako dôvod prípadného omeškania s plnením si týchto povinností. Napriek tomu správca dane vydal rozhodnutie o uložení pokuty žalobkyni za omeškanie s podaním daňového priznania.

Krajský súd rozsudkom č. k. 14S/169/2014-43 zo dňa 14.10.2015 žalobu zamietol a žalobkyni nárok na náhradu trov konania nepriznal. Rozsudok odôvodnil tým, že žalobkyňa, resp. ňou splnomocnená spoločnosť mohla podať daňové priznanie za predmetné zdaňovacie obdobie v čase od 01.05. až do 26.05.2014, keďže posledný deň lehoty na podanie daňového priznania pripadol na nedeľu (25.05.2014). Poukázal na to, že daňový subjekt je povinný s náležitou starostlivosťou dbať o to, aby si plnil svoje daňové povinnosti.

V prípade, že v posledný deň lehoty na podanie daňového priznania žalobkyňa zistila dôvody brániace poverenej spoločnosti podať daňové priznanie, mohla požiadať správcu dane o odpustenie zmeškania lehoty, čo však nespravila a daňové priznanie podala až dňa 27.05.2014, teda jeden deň po uplynutí zákonnej lehoty.

Krajský súd zastal názor, že podanie žalobkyne zo dňa 26.06.2014 označené ako odvolanie nebolo možné považovať za žiadosť o odpustenie zmeškanej lehoty, pretože podanie takúto žiadosť neobsahuje a každé podanie je potrebné posúdiť podľa jeho obsahu.

K námietke rozdielneho rozhodnutia Daňového úradu Bratislava, pobočka Pezinok za podobných skutkových a právnych okolností krajský súd uviedol, že žalovaný ani prvostupňový správny orgán nie sú viazaní rozhodnutím iných správcov dane, pretože každý prípad sa posudzuje individuálne s prihliadnutím na konkrétne okolnosti. Poukázal tiež na to, že § 154 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku výslovne ukladá povinnosť správcovi dane uložiť pokutu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a/ prvý a druhý bod, teda nevytvára možnosť pre správcu dane, aby rozhodoval, či pokutu za správny delikt uloží alebo nie. Nakoniec krajský súd uviedol, že uložená pokuta na dolnej hranici zákonom stanovenej sadzby je vzhľadom na dĺžku omeškania primeraná miere zavinenia žalobkyne.

III. Odvolanie žalobkyne/stanovisko žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, ktoré odôvodnila tým, že postupom súdu prvého stupňa sa jej odňala možnosť konať pred súdom (§ 205 ods. 2 písm. a/ OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ OSP) a že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP).

Poukázala na to, že súčasťou základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnuté v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd je aj právo účastníka na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.

Žalobkyňa nesúhlasila so záverom súdu prvého stupňa, že podanie zo dňa 26.06.2014 označené ako odvolanie nebolo možné považovať za žiadosť o odpustenie zmeškanej lehoty. Trvala na tom, že predmetné odvolanie vzhľadom na jeho obsah jednoznačne smeruje k tomu, aby jej bola odpustená

zmeškaná lehota. Vyjadrenie formalistického „Žiadam o odpustenie zmeškanej lehoty“ je podľa žalobkyne vzhľadom na okolnosti nadbytočné, nakoľko z obsahu podania je zjavné, za akým účelom bolo podané, čo ním žalobkyňa ako daňový subjekt sleduje a čo ním chce dosiahnuť.

Žalobkyňa tiež namietala, že postupom a rozhodnutím žalovaného jej bola odňatá možnosť konať pred správnym súdom tým, že jej bola skrátená lehota na využitie inštitútu podania žiadosti o odpustenie zmeškania lehoty. Tú v zmysle § 29 ods. 1 Daňového poriadku mohla podať do 30 dní odo dňa, keď odpadli dôvody zmeškania, teda až do 26.06.2014. Správca dane však vydal prvostupňové rozhodnutie o uložení pokuty už dňa 16.06.2014, teda 10 dní pred uplynutím zákonnej lehoty na podanie žiadosti.

Žalobkyňa poukázala na interný riadiaci akt Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23/2014, vydaný v zmysle § 160 ods. 2 Daňového poriadku - Metodický pokyn k ukladaniu sankcií za porušenie povinností pri predkladaní kontrolného výkazu DPH podľa § 78a zákona o DPH, v ktorom ministerstvo záväzne určuje, aby daňový orgán pokutu neuložil, pokiaľ platiteľ podal kontrolný výkaz síce oneskorene, avšak z vlastného podnetu, t. j. bez výzvy. Pritom podľa § 78a ods. 1 zákona o DPH daňový úrad uloží platiteľovi pokutu do výšky 10.000,- €, ak doručí kontrolný výkaz oneskorene. V prejednávanej príhode zákon o DPH obdobne „určuje povinnosť“ správcovi dane pokutu uložiť, avšak metodický pokyn č. 23/2014 túto „povinnosť“ značne upresňuje a relativizuje, hoci textácia ustanovenia o uložení sankcie („uloží pokutu“) je v oboch prípadoch totožná. Z uvedených dôvodov vyjadrila žalobkyňa názor, že vzhľadom na predmetný metodický pokyn má žalovaný ako aj správca dane pri aplikovaní princípu mutatis mutandis možnosť pokutu neuložiť, aj keď sa v zákone nachádza formulácia „uloží pokutu“.

Žalobkyňa tiež trvala na tom, že v inom, avšak skutkovo zhodnom prípade iného daňového subjektu (TERVE Production, spol. s r. o.), ktorého daňové veci taktiež spravovala spoločnosť MPP Consulting, s. r. o., príslušný správca dane - Daňový úrad Bratislava, pobočka Pezinok zrušil vlastné rozhodnutie o uložení rovnakej pokuty vo výške 30,- €, keď daňový subjekt rovnako meškal o jeden deň s podaním daňového priznania za rovnaké zdaňovacie obdobie, a to z rovnakých dôvodov. Podľa žalobkyne nie je možné tvrdiť, že každý prípad sa posudzuje individuálne, s prihliadnutím na okolnosti prípadu a zároveň v zmysle § 3 ods. 9 Daňového poriadku neprihliadnuť na iný prípad, ktorý je absolútne totožný. V danom prípade vznikli v skutkovo zhodných prípadoch neodôvodnené rozdiely, na ktoré nedbal správca dane, ani prvostupňový súd.

Nakoniec žalobkyňa vytýkala prvostupňovému súdu, že sa vôbec v odôvodnení rozsudku nezaoberal upovedomením Krajskej prokuratúry Nitra č. Kv69/14/44001-11 zo dňa 13.06.2014 o preskúmaní postupu policajta, adresovanom A. Z., ktoré obsahovalo vyjadrenie vedúceho oddelenia ekonomickej kriminality mjr. A. Z. spomenuté v odôvodnení žaloby.

Z uvedených dôvodov žalobkyňa navrhla, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vráti vec správnejmu orgánu na ďalšie konanie, alebo rozsudok krajského súdu zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom stanovisku k odvolaniu poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe a dodal, že žalobkyňa nespĺnila všetky podmienky pre odpustenie zmeškanej lehoty súčasne, ktorými sú podanie žiadosti o odpustenie zmeškanej lehoty do 30 dní odo dňa, keď odpadli dôvody zmeškania a zároveň urobenie zmeškaného úkonu v uvedenej lehote, a tiež zaplatenie správneho poplatku. Žalovaný upozornil na to, že predmet konania sa týkal nepodania daňového priznania a nie kontrolného výkazu a preto považoval námietku súvisiacu s metodickým pokynom Ministerstva financií Slovenskej republiky k ukladaniu sankcií za porušenie povinností pri predkladaní kontrolného výkazu DPH za nedôvodnú.

IV. Právne závery odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s §

246c ods. 1 OSP a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 OSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 OSP odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 OSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné a preto ho po preskúmaní odvolacích dôvodov postupom podľa § 220 OSP zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného i správcu dane a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 OSP prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 OSP) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 OSP), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Odvolací súd ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s posudzovaným rozhodnutím žalovaného súvisia.

S ohľadom na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia zásadne viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ OSP) správny orgán a riadne („a contrario“ písmeno b/ OSP) zachytil v administratívnom spise s niekoľkými výnimkami (§ 250i ods. 2 OSP), ktoré majú svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Jednou z takýchto výnimiek je i rozhodnutie o uložení sankcie, pri preskúmaní ktorého správny súd nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom; súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

Nakoľko v preskúmvanej veci krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 OSP nepristúpil a dokazovanie nevykonával a ani Najvyšší súd nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúmvanej veci, nebolo možné prihliadnúť na v odvolaní uplatnený odvolací dôvod, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP). Tvrdenia o nesprávnych skutkových zisteniach súdu prvého stupňa však s ohľadom na skutočný obsah predmetnej argumentácie žalobkyne považoval odvolací súd za námietku nesprávneho právneho posúdenia veci súdom prvého stupňa (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP).

Právne posúdenie veci je činnosť súdu, pri ktorej na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Vychádzajúc zo stabilnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že neoddeliteľnou súčasťou princípov právneho štátu zaručeného v článku 1 Ústavy SR je aj princíp právnej istoty a spravodlivosti (princíp materiálneho právneho štátu), ktorý spočíva okrem iného v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať (napr. II. ÚS 10/99, tiež II. ÚS 234/03). Rešpektovanie princípu právnej istoty musí byť

prítomné v každom rozhodnutí orgánov verejnej moci, a to tak v oblasti normotvornej, ako aj v oblasti aplikácie práva, keďže práve na ňom sa hlavne a predovšetkým zakladá dôvera občanov, ako aj iných fyzických osôb a právnických osôb k orgánom verejnej moci (IV.ÚS 92/09; ÚS 17/1999 Nález z 22. septembra 1999 Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 365; zhodne I.ÚS 44/1999 Nález z 13. októbra 1999 Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 382; I.ÚS 10/98; I.ÚS 54/02 Nález z 13. novembra 2002 Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 2002 - II. polrok, s. 750).

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Obsah zákonnej právnej normy nemôže byť interpretovaný izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je podmienkou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu.

Nepodanie daňového priznania v zákonom stanovenej lehote sa podľa Daňového poriadku považuje za správny delikt, za ktorý správca dane uloží pokutu v zákonom stanovených medziach. Zodpovednosť za správny delikt v systéme daňového trestania stojí na princípe objektívnej zodpovednosti, teda zodpovednosti za protiprávny stav (výsledok). Otázka zavinenia daňového subjektu je irelevantná, preukazuje sa len porušenie právnej povinnosti. K zbaveniu sa zodpovednosti za správny delikt môže dôjsť len v prípade, ak zákon stanoví liberačné dôvody, ktoré by zbavovali daňovníka zodpovednosti za protiprávny stav.

Daňový poriadok takéto liberačné dôvody vo vzťahu k oneskorenému podaniu daňového priznania nestanovuje. Najvyšší súd by mohol preto konštatovať, že nakoľko žalobkyňa nedodrжала zákonom stanovenú lehotu na podanie daňového priznania za predmetné zdaňovacie obdobie, bolo jej konanie možné kvalifikovať ako správny delikt a vyvodit' voči nej deliktuálnu zodpovednosť bez ohľadu na to, či porušenie právnej povinnosti nastalo jej zavinením alebo zavinením tretej osoby (porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 1Sžf/71/2015, 1Sžf/30/2015).

Podľa názoru odvolacieho súdu však nemožno prehliadnúť skutočnosť s objektívnou príčinou, že žalobkyňa v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o uložení pokuty tvrdila, že v posledný deň zákonnej lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2014, ktorý pripadol na 26.05.2014, bolo jej zástupkyňi A. Z. (konateľke a spoločníčke spoločnosti MPP Consulting, s. r. o.), splnomocnenej žalobkyňou na doručovanie písomností správcovi dane elektronickými prostriedkami, objektívne znemožnené podať v mene žalobkyne daňové priznanie.

Preukázala to potvrdením vyšetrovateľky PZ zo dňa 27.05.2014, podľa ktorého v čase od 7,00 dňa 26.05.2014 do 4,00 dňa 27.05.2014 nebolo umožnené zástupcom spoločnosti MPP Consulting, s. r. o. vykonávať na serveroch spoločnosti žiadnu činnosť v dôsledku vykonania prehliadky priestorov spoločnosti orgánmi činnými v trestnom konaní. Uvedenú skutočnosť označila žalobkyňa v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane za dôvod zmeškania lehoty na podanie daňového priznania a uviedla, že daňové priznanie i kontrolný výkaz DPH podala jej splnomocnenkyňa v najbližší možný termín dňa 27.05.2014.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku 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. Podľa ods. 2 správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie

prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane. Podľa ods. 6 pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada. Podľa ods. 9 správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Podľa § 29 ods. 1 Daňového poriadku správca dane zo závažných dôvodov odpustí zmeškanie lehoty, ak o to daňový subjekt požiada najneskôr do 30 dní odo dňa, keď odpadli dôvody zmeškania, a ak v tej istej lehote urobí zmeškaný úkon. Zmeškanie už predĺženej lehoty nemožno odpustiť.

Daňový poriadok medzi základnými zásadami správy daní vymenúva i zásadu zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ukladá správcovi dane postupovať pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Podľa názoru odvolacieho súdu sa daňové orgány sa uvedenými zásadami v prejednávanej veci dostatočne neriadili, pretože nevenovali náležitú pozornosť tvrdeniam žalobkyne uvedeným v odvolaní proti rozhodnutiu o uložení pokuty a nevzali do úvahy skutočný obsah tohto jej úkonu.

Jeho zjavným účelom totiž bolo oznámiť správcovi dane dôvod zmeškania lehoty na podanie daňového priznania o jeden deň a informovanie správcu dane o vykonaní zmeškaného úkonu v nasledujúci deň po odpadnutí dôvodu zmeškania. Napriek tomu, že odvolanie nebolo výslovne označené aj ako žiadosť o odpustenie zmeškanej lehoty, obsahovalo všetky atribúty takejto žiadosti a daňové orgány boli povinné ho takto posudzovať, prípadne v rámci zásady súčinnosti s daňovým subjektom odstrániť pochybnosti o skutočnom obsahu a úmysle žalobkyne.

Správca dane však namiesto toho ešte počas plynutia zákonnej 30-dňovej lehoty na podanie žiadosti o odpustenie zmeškanej lehoty rozhodol o uložení pokuty žalobkyni za oneskorené podanie daňového priznania, pričom tento jeho postup vyhodnotil ako zákonný nielen žalovaný, ale i krajský súd. S uvedeným výkladom relevantných ustanovení Daňového poriadku sa odvolací súd nemohol stotožniť, pretože sa prieči základným zásadám správy daní i široko koncipovanému ústavnému právu na tzv. inú právu ochranu (čl. 46 ods. 1 Ústavy SR).

Z uvedených dôvodov je Najvyšší súd toho názoru, že krajský súd v naznačenom smere vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď postup daňových orgánov po podaní odvolania žalobkyne proti rozhodnutiu správcu dane o uložení pokuty vyhodnotil ako zákonný. Odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňový subjekt má právo vykonať zákonom predpísaný úkon v ktorýkoľvek deň zákonom stanovenej lehoty, vrátane dňa posledného. Pokiaľ mu je v dôsledku výkonu právomoci iného štátneho orgánu znemožnené vykonať takýto úkon v posledný deň zákonnej lehoty a v dôsledku tejto skutočnosti lehotu zmešká a zároveň príslušnému orgánu oznámi zmeškanie lehoty, preukáže jeho dôvody a bezodkladne vykoná zmeškaný úkon, má právo sa spoľahnúť na to, že orgán štátu vyhodnotí jeho podania podľa ich skutočného obsahu tak, aby utrpel čo najmenšiu ujmu na svojich právach.

S ohľadom na koncentračnú zásadu pri vymedzení rozsahu súdneho preskúmania rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 250b ods. 1, § 250h ods. 1 OSP), ktorá platí i pre odvolacie konanie, nemohol odvolací súd prihliadnuť na námietku poukazujúcu na metodický pokyn Ministerstva financií SR č. 23/2014 v súvislosti s ukladaním sankcií za porušenie povinností pri predkladaní kontrolného výkazu DPH, pretože túto námietku žalobca nezahrnul do žalobných dôvodov uplatnených do dvoch mesiacov od doručenia rozhodnutia správneho orgánu v poslednom stupni.

Odvolací súd samozrejme nespochybňuje oprávnenie Ministerstva financií SR usmerňovať orgány správy daní, aby za určitých okolností nezačínali konanie o uložení pokuty daňovým subjektom i v tých prípadoch, kedy inak zákon s takýmto postupom počíta. Pripomína však, že správne súdy sú pri

uplatňovaní svojej preskúmvavej právomoci viazané len zákonmi, nie internými aktami riadenia orgánov finančnej správy.

K odvolacej námietke o porušení práva žalobkyne na spravodlivé konanie a tým aj k odňatiu jej možnosti konať pred súdom nedostatočným odôvodnením rozhodnutia súdu prvého stupňa odvolací súd uvádza, že krajský súd zaujal naozaj veľmi stručné stanovisko k námietke rozdielneho posúdenie prakticky totožnej otázky Daňovým úradom Bratislava, pobočky Pezinok, ktorý za prakticky rovnakých skutkových a právnych okolností zrušil vlastné rozhodnutie o uložení pokuty spoločnosti TERVE Production spol. s r. o. za oneskorené podanie daňového priznania. K upovedomeniu prokurátora Krajskej prokuratúry v Nitre zo dňa 13.06.2014 o preskúmaní postupu policajta v súvislosti s vykonaním prehliadky iných priestorov u spoločnosti MPP Consulting, s. r. o., na ktoré poukazovala žalobkyňa, sa krajský súd nevyjadril vôbec. Zaujal len paušálny názor, že každý prípad sa posudzuje individuálne, s prihliadnutím na konkrétne okolnosti a že správca dane ani žalovaný neboli viazaní rozhodnutím iného správcu dane. Postoj krajského súdu k predmetným námietkam žalobkyne vyplynul z celkového právneho posúdenia veci súdom prvého stupňa, ktoré považuje odvolací súd z vyššie opísaných dôvodov za nesprávne. S ohľadom na právne závery odvolacieho súdu považuje tento súd za nadbytočné sa k predmetným odvolacím námietkam bližšie vyjadrovať.

Z uvedených dôvodov postupoval Najvyšší súd podľa § 250ja ods. 3 OSP a zmenil rozsudok súdu prvého stupňa tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude úlohou daňových orgánov zaoberať sa žiadosťou žalobkyne o odpustenie zmeškania lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a právoplatne o nej rozhodnúť. Až v prípade negatívneho rozhodnutia o tejto žiadosti bude možné v prípadnom konaní o uložení pokuty postupovať ďalej.

O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní úspešnej žalobkyne ich náhradu priznal podľa vyčíslenia jej právneho zástupcu v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vo výške 518,72 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia, za úkony právnej pomoci:

- príprava a prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom 30.09.2014 (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - 134 € + režijný paušál 8,04 € + 20 % DPH,
- písomné podanie - žaloba zo dňa 6.10.2014 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 134 € + režijný paušál 8,04 € + 20 % DPH,
- písomné podanie - odvolanie zo dňa 10.11.2015 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH.

b) iných trov konania:

- súdny poplatok 70 € za žalobu,
- súdny poplatok 70 € za odvolanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.