

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/12/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4016200841  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200841.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: FENESTRA Sk, spol. s r.o., Priemyselná 17, Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, zastúpeného advokátskou kanceláriou Matejka & Haluška s.r.o., Lazovná 20, Banská Bystrica, IČO: 47 257 415 proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, Damborského 5, Nitra, o správnej žalobe zo dňa 19.09.2016 proti opatreniu - oznámeniu žalovaného č. 103526078/2016 zo dňa 18.07.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11 S/216/2016-58 zo dňa 13. septembra 2017 takto,

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.  
Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e :

##### I. Konanie na správnom súde

1. Napadnutým právoplatným rozsudkom Krajský súd v Nitre ( ďalej len „ krajský súd alebo správny súd“ ) zrušil oznámenie Daňového úradu Nitra o použití nadmerného odpočtu č. 103526078/2016 zo dňa 18.07.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm . d) SSP z dôvodu, že toto oznámenie je nepreskúmateľné, pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

2. V odôvodnení rozhodnutia krajský súd poukázal na to, že skôr ako pristúpil k preskúmaniu oznámenia žalovaného zo dňa 18.07.2016, zaoberal sa aj námietkou, či napadnuté oznámenie môže byť predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve. Z oznámenia žalovaného dňa 18.07.2016 vyplýva, že nadmerný odpočet, ktorý vznikol žalobcovi za zdaňovacie obdobie .máj 2013 sa použije na úhradu daňových nedoplatkov za iné zdaňovacie obdobie, t.j. nedôjde k vráteniu tejto sumy nadmerného odpočtu žalobcovi podľa § 79 Zákona o DPH. Oznámenie žalovaného je teda aj napriek neformálnej povahe rozhodnutím s účinkami v majetkovej sfére žalobcu a preto je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu.

3. Správny súd po preskúmaní daňových priznaní, ktoré podal žalobca ako daňový subjekt na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 zistil, že žalobca ako daňový subjekt podal dve riadne daňové priznania, a to prvé riadne daňové priznanie, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 4.689,71 eur a druhé riadne daňové priznanie, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 17.574,71 eur. Uvedené skutočnosti nespochybňuje ani žalovaný s tým, že na druhé riadne daňové priznanie neprihliadol (podľa jeho tvrdenia uvedeného vo vyjadrení k žalobe).

4. Podľa názoru súdu žalobca zvolil pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013 na dani z pridanej hodnoty nesprávny postup, ak podal dve riadne daňové priznania, a to od začiatku mesiaca máj 2013 do začatia reštrukturalizačného konania a od začatia reštrukturalizačného konania do konca mesiaca máj 2013. Uvedená skutočnosť (reštrukturalizácia) nemá vplyv na podanie daňového priznania. Takýto postup mohol žalobca zvoliť v zmysle zákonných ustanovení len v prípade, ak by bol na neho vyhlásený konkurz. V dôsledku tohto pochybenia žalobcu (podanie dvoch riadnych daňových priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013) a po upozornení správcu dane, že nepodal za máj 2013 daňové priznanie v súlade s ust. § 77 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, podal dodatočné daňové priznanie, nakoľko v systéme žalovaného nebolo možné spracovať dve riadne daňové priznania za to isté zdaňovacie obdobie, čo tiež nebolo v konaní sporné. V dodatočnom daňovom priznaní za máj 2013 uviedol žalobca vlastnú daňovú povinnosť v sume 12.885,- eur a nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti podľa § 79 daňového poriadku v sume 12.885,- eur (ku ktorej dospel tak, že z vlastnej daňovej povinnosti, ktorú uviedol v druhom riadnom daňovom priznaní za máj 2013 v sume 17.574,71 eur odpočítal nadmerný odpočet, ktorý si uplatnil v prvom riadnom daňovom priznaní za máj 2013 v sume 4.689,71 eur) s tým, že vlastná daňová povinnosť na úhradu je 0,- eur. Správca dane však v oznámení o použití nadmerného odpočtu zo dňa 18. 07. 2016 uvádza ako daňový nedoplatok žalobcu (okrem sankčného úroku v sume 861,98 eur) i vlastnú daňovú povinnosť v sume 6.866,57 eur vyrubenú v podanom dodatočnom daňovom priznaní za máj 2013 v pôvodnej sume 12.885,- eur. Nie je zrejmé, o akú vlastnú daňovú povinnosť v sume 6.866,57 eur (z pôvodnej sumy 12.885, eur) by sa malo jednáť, keď žalobca v prvom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2013 uviedol nadmerný odpočet v sume 4.689,71 eur, v druhom riadnom daňovom priznaní uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 17.574,71 eur a nadmerný odpočet v sume 17.574,71 eur odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti, pričom v dodatočnom daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uviedol nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur a nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti s tým, že vlastná daňová povinnosť na úhradu je v sume 0,- eur.

5. Tiež poukázal na to, že súdu je z jeho rozhodovacej činnosti známe, že žalovaný ako správca dane vydal dňa 16. 08. 2016 oznámenie o použití nadmerného odpočtu (konanie o správnej žalobe proti tomuto oznámeniu sa viedlo pod sp. zn. 11S/240/2016 ), ktorým žalobcovi oznámil, že nadmerný odpočet v sume 2.473,06 eur vzniknutý na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2016 použije na úhradu daňového nedoplatku, a to vlastnej daňovej povinnosti žalobcu na základe dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013 v pôvodnej výške 4.689,71 eur. Dňa 20. 09. 2016 žalovaný vydal ďalšie oznámenie o použití nadmerného odpočtu (konanie o správnej žalobe proti tomuto oznámeniu sa viedlo pod sp. zn. 11S/242/2016 ), ktorým žalobcovi oznámil, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2016 v sume 4.706,24 eur (ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016) sa použije na úhradu daňového nedoplatku, a to vlastnej daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty v sume 597,85 eur a 4.108,39 eur na základe podaného dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013 zo dňa 18. 02. 2014. Z uvedeného potom vyplýva, že správca dane vydal tri oznámenia o použití nadmerného odpočtu na úhradu daňového nedoplatku žalobcu za zdaňovacieho obdobia máj 2013, a to vlastnej daňovej povinnosti za toto zdaňovacie obdobie v sume 6.866,57 eur (oznámenie zo dňa 18. 07. 2016, ktoré je predmetom súdneho prieskumu v tomto súdnom konaní), vlastnej daňovej povinnosti v pôvodnej výške v sume 4.689,71 eur (oznámenie zo dňa 16. 08. 2016, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v súdnom konaní vedenom pod sp. zn. 11S/240/2016 a rozsudkom tunajšieho súdu č. k. 11S/240/2016 -53 zo dňa 12. 04. 2017 bolo zrušené) a vlastnej daňovej povinnosti v sume 597,85 eur a 4.108,39 eur (oznámenie zo dňa 20. 09. 2016, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v súdnom konaní vedenom pod sp. zn. 11S/242/2016

a rozsudkom tunajšieho súdu č. k. 11S/242/2016 -53 zo dňa 12. 04. 2017 bolo zrušené), pričom vlastná daňová povinnosť mala žalobcovi vzniknúť na základe dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013. Súčet týchto súm ako daňových nedoplatkov žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie je 16.262,52 eur (6.866,57 eur + 4.689,71 eur + 597,85 eur + 4.108,39 eur), čo nezodpovedá sume daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie, na ktoré sa odvolávajú všetky tri oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu. Nie je zrejmé, z akej daňovej povinnosti žalobcu za mesiac máj 2013 žalovaný vychádzal a ako dospel k daňovému nedoplatku - vlastnej daňovej povinnosti žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 6.866,57 eur (podľa oznámenia zo dňa 18. 07. 2016). Oznámenie žalovaného zo dňa 18. 07. 2016 je teda nezrozumiteľné a nepreskúmateľné, a preto ho bolo potrebné zrušiť. Je nepochybné, že správca dane môže v zmysle § 55 ods. 6, 7 daňového poriadku použiť nadmerný odpočet na daňovú povinnosť daňového subjektu, ktorá sa stala splatnou, ale z preskúmaného oznámenia žalovaného nie je zrejmé, či správca dane takto postupoval. Tvrdenie správcu dane uvedené v samotnom oznámení nezodpovedá listinám, ktoré predložil žalobca a ktoré sa nachádzajú i v predložennom administratívnom spise žalovaného. Oznámenie o použití nadmerného odpočtu musí byť zrozumiteľné pre samotný daňový subjekt, ale i pre súd, ktorý má právo takého oznámenie z hľadiska jeho zákonnosti preskúmať.

6. Poukázal na to, že v ďalšom konaní bude preto povinnosťou žalovaného opätovne posúdiť použitie nadmerného odpočtu žalobcu ako daňového subjektu v sume 7.728,55 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2016, ako i výšku daňového nedoplatku žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013 a výsledok tohto posúdenie oznámiť žalobcovi tak, aby skutočnosti uvedené v oznámení korešpondovali s existujúcimi listinami. V prípade, ak žalovaný bude opätovne toho názoru, že existujú dôvody na použitie nadmerného odpočtu vzniknutého za zdaňovacie obdobie apríl 2016 na úhradu daňových nedoplatkov žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013, toto odôvodní spôsobom nevzbudzujúcim pochybnosti o správnosti tohto postupu, inak povedané, žalovaný riadne a v súlade s požiadavkami kladenými na preskúmateľnosť rozhodnutia (opatrenia) odôvodní a vysvetlí, na akú daňovú povinnosť žalobcu použije nadmerný odpočet vzniknutý na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 7.728,55 eur. Zároveň sa žalovaný vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu vnesenými proti napadnutému rozhodnutiu (oznámeniu) v podanej žalobe, vrátane námietky týkajúcej sa toho, že všetky tri oznámenia o použití nadmerného odpočtu na úhradu vlastnej daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013 presahujú žalobcom uvedenú vlastnú daňovú povinnosť v dodatočnom daňovom priznaní za máj 2013 v sume 12.885,- eur, od ktorej si žalobca odpočítal nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur, pričom vlastná daňová povinnosť na úhradu bola v sume 0,- eur. Žalovaný sa taktiež vysporiadal s tvrdením žalobcu, že na základe daňovej exekučnej výzvy zo dňa 02. 05. 2014 vymáha sumu 17.574,71 eur (12.885,- eur + 4.689,71 eur), teda sumu, ktorá podľa žalobcu zjavne nepredstavuje jeho daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie máj 2013.

7. Žalovaný sa teda bude dôsledne zaoberať tým, aby zákonným spôsobom rozhodol o použití nadmerného odpočtu za obdobie apríl 2016, ujasní si, aká bola vlastná daňová povinnosť žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013, z akých podkladov pri jej určení vychádzal, či vzal do úvahy prvé riadne daňové priznanie za máj 2013, v ktorom si žalobca uplatnil nadmerný odpočet v sume 4.689,71 eur, resp. druhé daňové priznanie alebo dodatočné daňové priznanie za máj 2013, v ktorom žalobca uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 12.885,- eur, od ktorej si odpočítal nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur a jeho vlastná daňová povinnosť na úhradu bola v sume 0,-eur. Povinnosťou správcu dane bude postupovať tak, aby nielen daňovému subjektu, ale i súdu bol jasný a zrozumiteľný jeho postup pri použití vzniknutého nadmerného odpočtu na úhradu daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie máj 2013, ako i údaje, z ktorých vychádzal. V neposlednom rade sa žalovaný bude zaoberať i námietkou žalobcu týkajúcou sa aplikácie nariadenia vlády č. 90/2015 Z. z. a zániku daňového nedoplatku, ktorý zodpovedá sankčnému úroku z dôvodu, že daň z pridanej hodnoty, za omeškanie s platením ktorej bol vyrubený tento úrok bola podľa tvrdenia žalobcu zaplatená dňa 28. 04. 2009, pričom žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že neboli splnené podmienky na aplikáciu uvedeného nariadenia vlády. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP.

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

8. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Kasačnú sťažnosť žalovaný podal z dôvodov s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

9. Daňový subjekt FENESTRA Sk, spol. s r.o. podal riadne daňové priznanie (ďalej len „RDP“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) dňa 25.6.2013 pod č. 6/12547988/2013 a v daňovom priznaní vyčíslil NO vo výške 4689,71 €. Keďže daňové priznanie nemalo nedostatky bolo spracované a vyčíslený NO bol použitý na daňovú povinnosť na zdaňovacie obdobie jún 2013.

10. Daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie (ďalej len „DDP“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 na DPH dňa 18.02.2014 pod č. 6/07965715/2014 a podaním DDP vznikla nová skutočnosť. Zákonné ustanovenie k podaniu DDP znie v § 16 ods. 2 z. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov : „ak daňový subjekt zistí, že daň má byť vyššia alebo nadmerný odpočet nižší, alebo nárok na vrátenie dane nižší, ako je uvedené v podanom daňovom priznaní, je povinný podať správcovi dane dodatočné daňové priznanie do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení s uvedením obdobia, ktorého sa dodatočné daňové priznanie týka, ak v odseku 5 nie je ustanovené inak. V rovnakej lehote je dodatočne priznaná daň splatná, ak osobitný predpis neustanovuje inak.“

11. Na základe podaného DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 na DPH zo dňa 18.02.2014 vznikla skutočnosť, že za zdaňovacie obdobie máj 2013 bola v skutočnosti vlastná daňová povinnosť (ďalej len „VDP“) vo výške 12885,€ (r. 31). Ďalej z uvedeného vyplýva, že správca dane musí prihliadať na posledné podané daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie. Daňový subjekt v RDP nesprávne vyčíslil NO vo výške 4689,71 €, pretože správny stav za zdaňovacie obdobie máj 2013 na DPH je VDP vo výške 12885 €. Nesprávne vyčíslený NO bol daňový subjekt povinný odvieť do ŠR. Keďže zo strany daňového subjektu nebola platba odvedená, neoprávnene vyčíslený NO sa stal nedoplatkom.

12. V poučení na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty ustanoveného opatrením MF SR č. MF/23118/2011-73 na str. 4 je uvedené : k dodatočnému daňovému priznaniu

13. Riadok 37 - rozdiel oproti poslednej známej vlastnej daňovej povinnosti alebo poslednému známemu nadmernému odpočtu za príslušné zdaňovacie obdobie na základe daňových priznaní alebo zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly. Aj z uvedeného vyplýva, že podaním DDP za máj 2013 na DPH zo dňa 18.02.2014 vznikol rozdiel za uvedené zdaňovacie obdobie a to rozdiel oproti riadnemu DP (kde daňový subjekt vyčíslil NO vo výške 4689,71 €) a DDP (kde daňový subjekt vyčíslil VDP vo výške 12885 €). Z riadneho a dodatočného daňového priznania vznikol rozdiel vo výške 17574,71.

14. Na základe vyššie uvedeného je táto skutočnosť zohľadnená aj v Oznámení o použití nadmerného odpočtu č. 103526078/2016. Prvá odrážka použitia je úhrada sankčného úroku vo výške 861 € vyrubenej rozhodnutím o sankčnom úroku č. 9416301/5/3970736/2013 zo dňa 28.8.2013 a druhá odrážka je úhrada VDP na DPH vo výške 6866,57 € vyrubenej na základe podaného dodatočného daňového priznania č. 7965715/2014 zo dňa 18.2.2014. Podaním DDP č. 7965715/2014 zo dňa 18.2.2014 za zdaňovacie obdobie máj 2013 žalobca vyčíslil VDP vo výške 12885 €.

15. Oznámenia nadmerného odpočtu č. 103526078/2016, č. 103731772/2016 a č. 103942640/2016 zohľadňujú skutočnosť, ktorá nastala podaním daňových priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013. Daňový subjekt podal riadne daňové priznanie za zdaňovacie obdobie máj 2013, v ktorom vyčíslil NO vo výške 4689,71 € a dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie máj 2013, v ktorom vyčíslil VDP vo výške 12885 €. Podaním týchto dvoch daňových priznaní vznikol rozdiel na DPH vo výške 17574,71 €. Rozdiel je spočítaný vyčísleného NO z RDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške 4689,71 € a VDP z DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške 12885 €. Oznámením č. 103526078/2016 bolo žalobcovi oznámené použitie NO za apríl 2016 vo výške 7728,55 € a tento NO za apríl 2016 bol použitý na úhradu sankčného úroku na dani z pridanej hodnoty vo výške 861,98 € (rozhodnutie č. 9416301/5/3970736/2013) a úhradu VDP na DPH vo výške 6866,57 € vyrubenej podaním DDP č. 7965715/2014 za zdaňovacie obdobie máj 2013. Oznámením č. 103731772/2016 bolo žalobcovi oznámené použitie NO za zdaňovacie obdobie máj 2016 vo výške 2473,06 € na úhradu VDP na DPH vyrubenej podaním DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013. Oznámením č. 103942640/2016 bolo žalobcovi oznámené použitie NO za jún 2016 vo výške 4706,24 € na úhradu VDP na DPH vyrubenej podaním DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 č. 7965715/2014

16. Z uvedeného vyplýva, že správca dane použil vzniknutý NO za apríl 2016 na nedoplatok, ktorý vznikol na základe podaného DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 č. 7965715/2014, Na základe podaného DDP za zdaňovacie obdobie máj 2013 vznikol celkový nedoplatok vo výške 17574,71 eur, t.j. rozdiel z RDP a DDP za uvedené zdaňovacie obdobie.

17. Vyššie citovanými oznámeniami o použití NO bol použitý NO na daňový nedoplatok za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške 14045,87 € (6866,57 + 2473,06 + 597,85 + 4108,39). Nedoplatok za zdaňovacie obdobie máj 2013 zostáva vo výške 3528,84 €.

18. Vláda Slovenskej republiky schválila dňa 15.4.2015 nariadenie o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty, ktoré bolo vyhlásené zverejnením v zbierke zákonov dňa 7.5.2015 pod číslom 90/2015 Z. z. (ďalej len ako „Nariadenie“).

19. Podľa ustanovenia § 1 ods. 1 „Nariadenia“ dňom 1. októbra 2016 zaniká daňový nedoplatok evidovaný k 30. septembru 2016, ktorým je nezaplatená sankcia prislúchajúca k dani z pridanej hodnoty, ktorá bola uložená veriteľovi pohľadávky zistenej v reštrukturalizačnom konaní vedenom voči veriteľovmu dlžníkovi. Podľa ustanovenia 1 ods. 2 „Nariadenia“ daňový nedoplatok podľa odseku 1 zaniká, ak daň z pridanej hodnoty, ku ktorej daňový nedoplatok prislúcha, je zaplatená najneskôr do 31. marca 2016.

20. V zmysle Nariadenia vlády č. 90/2015 o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty zaniká daňový nedoplatok k 1. októbru 2016 ak je evidovaný nedoplatok k 30. septembru 2016. V tomto konkrétnom prípade Nariadenie vlády č. 90/2015 nemohlo byť realizované, pretože sankčný úrok, ktorý je uvedený v prvej odrážke Oznamenia o použití nadmerného odpočtu č. 103526078/2016 zo dňa 18.7.2016 nebol k 30. septembru 2016 evidovaným nedoplatkom, nebola splnená jedna z podmienok citovaného „Nariadenia“. Z uvedeného vyplýva, že keďže nedoplatok nebol evidovaný k 30. septembru 2016 tak nemohol tiež zaniknúť k 1. októbru 2016.

21. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 1 IS/216/2016-58 zo dňa 13.09.2017 zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie alebo aby Najvyšší súd SR ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu Nitra zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

22. Ku kasačnej sťažnosti podal písomné vyjadrenie žalobca, uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za správny a presvedčivo odôvodnený, pričom žiadal kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Podľa žalobcu nie je daný uplatnený sťažnostný dôvod, pretože pokiaľ krajský súd zrušil napadnuté opatrenie pre jeho nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť, nemohol vec ani právne posúdiť, pretože úvaha krajského súdu nespočívala v aplikácii hmotného práva na zistený skutkový stav, ale práve a len v nemožnosti takéhoto posúdenia s ohľadom na zistený skutkový stav. Podľa žalobcu kasačná sťažnosť neobsahuje k vymedzeniu uvádzaného sťažnostného bodu v zmysle § 440 ods. 2 SSP ani žiadne relevantné sťažnostné body, z ktorých by bolo možné vyrozumiť, prečo žalovaný tvrdí nesprávne právne posúdenie.

23. Rozhodnutie súdu, ktorým súd ako nepreskúmateľné zrušil rozhodnutie správneho orgánu, ak rozhodnutie nie je náležite odôvodnené s poukazom aj na judikatúru Najvyššieho súdu, je v zásade potrebné považovať za vecne správne. Nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôže byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením, resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať absentujúce argumenty správneho orgánu, nahrádzať svojim a vyvodzovaním k záveru, ku ktorým mal dospieť správny orgán. Nezrozumiteľnosť napadnutého opatrenia je nespochybniteľná už z dôvodu, že neexistencia akejkoľvek nesplnenej daňovej povinnosti žalobcu na DPH za mesiac máj 2013 vyplýva už aj z dodatočného daňového priznania žalobcu na DPH za predmetné obdobie, keďže v ňom uvedená daňová povinnosť na úhradu je 0,-Eur. Žalobca totiž od vlastnej daňovej povinnosti odpočítal časť nadmerného odpočtu za apríl 2013.

### III. Konanie pred kasačným súdom

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Najvyšší súd SR rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 26.9.2019 bol uverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

25. Sťažovateľ namietal právne posúdenie veci krajským súdom. Hneď na úvod však musí kasačný súd konštatovať, že kasačná sťažnosť napriek uvedeniu určitého vysvetlenia skutkových okolností sťažovateľom neobsahuje jasnú identifikáciu, v čom považuje sťažovateľ právne posúdenie krajského

súdu za nesprávne. Kasačný súd v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. nevyhľadával možné dôvody nesprávneho právneho posúdenia krajským súdom v stanovisku žalovaného k žalobe.

26. Žalovaný ako sťažovateľ využil priestor v kasačnej sťažnosti len na to, aby opísal niektoré skutkové okolnosti. Pritom krajský súd označil ako dôvod svojho rozhodnutia nepreskúmateľnosť rozhodnutia, keď za nezrozumiteľné považoval, že nebolo zrejmé, o akú vlastnú daňovú povinnosť v sume 6.866,57 eur (z pôvodnej sumy 12.885, eur) by sa malo jednať, keď žalobca v prvom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2013 uviedol nadmerný odpočet v sume 4.689,71 eur, v druhom riadnom daňovom priznaní uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 17.574,71 eur a nadmerný odpočet v sume 17.574,71 eur odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti, pričom v dodatočnom daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uviedol nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur a nadmerný odpočet v sume 12.885,- eur odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti s tým, že vlastná daňová povinnosť na úhradu je v sume 0,- eur. Okrem toho krajský súd v bode 33 odôvodnenia rozsudku poukázal na námietku žalobcu, že všetky tri oznámenia o použití nadmerného odpočtu vo vzťahu k vlastnej daňovej povinnosti za máj 2013 spolu obsahujú vyššiu sumu, než je suma vlastnej daňovej povinnosti podľa dodatočného daňového priznania za máj 2013, z ktorého žalobca vychádzal.

27. Prípadné dodatočné vysvetlenie podkladov napadnutého opatrenia sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neodstraňuje jeho nepreskúmateľnosť, ani nepoukazuje na nesprávne právne posúdenie krajským súdom, ktorý mohol vychádzať iba zo stavu v čase vydania napadnutého opatrenia a zo spisového materiálu. Niet preto dôvodu, aby sa kasačný súd bližšie venoval interpretácii skutkového stavu žalovaným v kasačnej sťažnosti.

28. Kasačný súd poukazuje na to, že nebolo sporné, že správca dane vydal tri oznámenia o použití nadmerného odpočtu na úhradu daňového nedoplatku žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013, a to vlastnej daňovej povinnosti za toto zdaňovacie obdobie v sume 6.866,57 Eur (oznámenie zo dňa 18.07.2016, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v tomto súdnom konaní), vlastnej daňovej povinnosti v pôvodnej výške v sume 4.689,70 Eur (oznámenie zo dňa 16.08.2016, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v súdnom konaní vedenom pred Krajským súdom v Nitre pod sp.zn. 11 S/240/2016 zo dňa 12.04.2017, toto oznámenie bolo súdom zrušené, pričom na podklade kasačnej sťažnosti žalovaného bola kasačná sťažnosť žalovaného NS SR rozsudkom pod č.k. 5 Sžfk/67/2017 zo dňa 30. apríla 2019 zamietnutá) a vlastnej daňovej povinnosti v sume 597,85 Eur a 4.108,39 Eur (oznámenie zo dňa 20.09.2016, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom v Nitre, vedenom pod sp. zn. 11S/242/2016 a rozsudkom Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/240/2016-53 zo dňa 12.04.2017, bolo toto oznámenie zrušené, pričom na základe kasačnej sťažnosti sťažovateľa bola kasačná sťažnosť sťažovateľa rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č.k. 1Sžfk/102/2017 zo dňa 26.02.2019 zamietnutá), pričom vlastná daňová povinnosť mala žalobcovi vzniknúť na základe dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013. Súčet týchto súm, ako daňových nedoplatkov žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie je 16.262,52 Eur, čo nezodpovedá sume daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie, na ktoré sa odvolávajú všetky tri oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu. Nebolo teda zrejmé, z akej daňovej povinnosti žalobcu za mesiac máj 2013 žalovaný vychádzal a ako dospel k daňovému nedoplatku - vlastnej daňovej povinnosti žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 6.866,57 Eur. Nepreskúmateľné je oznámenie žalovaného už aj s poukazom na vyššie uvedené rozhodnutia krajského a Najvyššieho súdu SR.

29. V ďalšom kasačný súd na okraj uvedie iba niekoľko poznámok. Kasačný súd považuje odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu za správne, zrozumiteľné a dostatočne podrobné.

30. Kasačný súd sa iba čiastočne stotožňuje s tvrdením žalobcu, ktorý mal za to, že v prípade chýbajúceho odôvodnenia, aj keby dôvody bolo možné vyvodiť z administratívneho spisu, by muselo byť napadnuté opatrenie zrušené. Je totiž treba prihliadnuť na to, že opatrenie nie je rozhodnutím s predpísanými náležitosťami a preto, ak nemá osobitným právnym predpisom ustanovené povinné odôvodnenie, nie je nevyhnutné, aby obsahovalo podrobné odôvodnenie s uvedením všetkých úvah

žalovaného. V prípade, že by boli v opatrení jasne a vyčerpávajúco (hoci stručne) identifikované podstatné a v zásade predtým nesporné skutočnosti, ktoré by umožnili jeho adresátovi overiť si správnosť tohto administratívneho aktu z jemu dostupných dokumentov, bolo by toto opatrenie treba považovať za dostatočne odôvodnené a zrozumiteľné.

31. V prípade zložitejšieho skutkového stavu je však potrebné podrobnejšie popísať všetky rozhodujúce skutočnosti tak, aby bol zrejmý postup správneho orgánu, a aby bolo opatrenie bez väčších ťažkostí preskúmateľné. Správne orgány musia vo svojej činnosti primerane aplikovať princípy dobrej správy, ktoré vyplývajú z čl. 41 Charty základných práv Európskej únie, či z Odporúčania Výboru ministrov Rady Európy č. (2007) 7 o dobrej verejnej správe. Medzi tieto princípy patrí aj povinnosť správneho orgánu odôvodniť svoje rozhodnutie.

32. V súdenom prípade nebolo z napadnutého opatrenia zrejmé, ako dospel žalovaný k uvedeným sumám, k ich rozdeleniu, aká bola v čase vydania opatrenia evidovaná výška nedoplatku, a navyše ani v priebehu konania pred krajským súdom neposkytol žalovaný dostatočné vysvetlenie. Napokon nie je ani zrejmé, v čom vidí žalovaný nesprávnosť právneho posúdenia krajským súdom.

33. Kasačný súd pripomína, že krajský súd nezrušil napadnuté opatrenie s odôvodnením, že žalovaný nesmel použiť nadmerný odpočet na úhradu vlastnej daňovej povinnosti žalobcu, ani nedospel k záveru, že tam uvedené sumy sú nesprávne. Krajský súd nekonštatoval nezákonnosť z hľadiska obsahu úkonu žalovaného, ale konštatoval jeho nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť. S poukazom na uvedené podľa ust. § 461 SSP bola kasačná sťažnosť ako nedôvodná zamietnutá.

34. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný, čo znamená úspech žalobcu.

35. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

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