

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Asan/8/2019  
Identifikačné číslo spisu: 8017200282  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200282.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): LIVONEC, s.r.o., so sídlom Hraničná 13, Poprad, IČO: 31 730 671, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100490716/2017 zo 17. marca 2017 a č. 100490873/2017 zo 17. marca 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/27/2017-44 z 8. februára 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/27/2017-44 z 8. februára 2018 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 4S/27/2017-44 z 08.02.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100490716/2017 zo 17.03.2017 a č. 100490873/2017 zo 17.03.2017. Krajský súd účastníkom nárok na náhradu trov konania nepriznal, žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP a žalovanému podľa § 168 SSP.

2. Rozhodnutím č. 100490716/2017 zo 17.03.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104213760/2016 z 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 1 440,- € na tom skutkovom základe, že žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 uviedol nižšiu daň ako daň, ktorú mal uviesť.

3. Rozhodnutím č. 100490873/2017 zo 17.03.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104213933/2016 z 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 2 256,- € na tom skutkovom základe, že žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 uviedol nižšiu daň ako daň, ktorú mal uviesť.

4. Žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedol, že správca dane pri uložení pokuty postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a odvolacie námietky 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 z 26.10.2016 považoval za neopodstatnené.

5. Žalobca napadol rozhodnutia žalovaného správnymi žalobami, ktorými sa domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov. Rozsah žalôb žalobca vymedzil žalobnými bodmi zhodnými s dôvodmi odvolania, pričom za zásadnú považoval námietku zmätočnosti a nulity 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 bolo podané oneskorene.

6. Krajský súd po tom, ako žaloby na preskúmanie rozhodnutí žalovaného, uvedených v odsekoch 2. a 3., zapísané pod sp.zn. 4S/27/2017 a sp.zn. 4S/28/2017 spojil na spoločné konanie ďalej vedené pod sp.zn. 4S/27/2017, preskúmaním napadnutých rozhodnutí dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné.

7. Za nedôvodnú považoval krajský súd námietku zmätočnosti a nulity prvostupňových rozhodnutí. Podľa názoru krajského súdu zo záhlavia prvostupňových rozhodnutí, z ich výrokovej časti a z odôvodnenia jednoznačne vyplýva, že rozhodnutia boli vydané príslušným správcom dane žalobcu - Daňovým úradom Prešov a nebolo zistené, 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.

8. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj žalobnú námietku, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením k protokolu z 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 zdaňovacie obdobia.

9. Krajský súd nesúhlasil ani so žalobnou námietkou, že bolo povinnosťou daňových orgánov ex offo zrušiť všetky 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 z 26.10.2016 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 21159367/2015 z 03.11.2015, ktoré sa týkalo vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. Krajský súd uviedol, že rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť a správca dane bol podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 povinný uložiť žalobcovi pokuty vo výške rovnajúcej sa súčtu 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 daň podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ a f/ Daňového poriadku. Z obsahu administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že žalobca sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku tým, že v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní uviedol nižšiu daň ako daň, ktorú mal uviesť.

10. Proti rozsudku krajského soudu podal v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost žalobce jako stěžovatel z důvodu podle § 440 ods. 1 písm. f/ SSP. Navrhol, aby kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil krajskému soudu na další konání.

11. V důvodech uvedl, že krajský soud se ve věci nesprávně jako objektivní a nestranný veřejný orgán a zjevně závažné nezákonnosti daňových orgánů bagatelizoval, případně se nimi vůbec nezaobíral, alebo ich vyhodnotil v rozporu se skutečností, což malo za následek nesprávně právní posouzení věci.

12. Stěžovatel zopakoval důvody a argumentaci žaloby o nulité prvostupňových rozhodnutí o uložení pokuty z důvodu zmatčeného označení subjektu, který rozhodnutí vydal. Krajskému soudu tiež vytkol, že pri svojom rozhodnutí nezohľadnil na už skôr poukázaný rozsudok Krajského soudu v Prešove č.k. 5S/1/2016-48 z 26.10.2016, právoplatný dňa 10.01.2017, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 21159367/2015 z 03.11.2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. S poukazom na povinnosť správcu dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely (§ 3 ods. 9 Daňového poriadku), bolo podľa stěžovateľa povinnosťou správcu dane ex offio zrušiť tie rozhodnutia, ktoré sú s týmto nezákonným rozhodnutím skutkovo zhodné, tak ako je to v tomto prípade. Vychádzajúc z uvedeného stěžovateľ tvrdil, že správca dane mu uložil pokuty na základe nezákonných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty a z tohto dôvodu je nezákonné aj rozhodnutie o uložení pokuty.

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej stížnosti uvedl, že krajský soud sa zaoberal všetkými žalobnými námietkami a skutočnosť, že tieto vyhodnotil ako nedôvodné neznamená, že sa správne neobjektívne. Námietky uvedené v kasačnej stížnosti sa zhodujú so žalobnými námietkami, s ktorými sa žalovaný vysporiadal vo vyjadrení k žalobe. Žalovaný považoval rozsudok krajského soudu za vecne správny a preto navrhol kasačnú stížnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

14. Najvyšší soud Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný soud“) ako soud kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského soudu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej stížnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná stížnosť žalobcu nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný soud rozhodol o kasačnej stížnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho soudu Slovenskej republiky v lhůtě najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

15. Kasačný soud poukazuje na to, že ten istý stěžovateľ bol stěžovateľom aj v iných skutkovo a právne obdobných veciach, ktoré boli predmetom rozhodovania kasačného soudu (rozhodnutia sp.zn. 3Asan/14/2019 zo 07.08.2019, sp.zn. 3Asan/13/2019 zo 07.08.2019 a sp.zn. 3Asan/12/2019 zo 07.08.2019). So závermi uvedenými v týchto rozhodnutiach sa konajúci senát stotožnil a v ďalšom texte odôvodnenia z nich preberá podstatnú časť argumentácie.

16. V posudzovaných veciach materiálny podklad 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 rozdielu dane stěžovateľovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 (č. 20234460/2015 z 15.05.2015) a december 2012 (č. 20234555/2015 z 15.05.2015) na základe zistení, ktoré správcovi dane vyplynuli z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január 2012 až december 2012, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č. 94792/2015 z 20.03.2015. Uvedené rozhodnutia správcu dane nadobudli právoplatnosť po tom, ako stěžovateľ výzve na odstránenie väd odvolania podaného bez odôvodnenia nevyhovet a vytýkané vady v určenej lhůtě neodstránil, následkom čoho správca dane stěžovateľovi oznámil, že podanie označené ako odvolanie sa považuje za nepodané. Zo súdneho a administratívneho spisu nevyplýva, že by tieto rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane boli následne zrušené.

17. 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 zriadiť 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.

18. 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.

19. Podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

20. 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/.

21. 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/.

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

23. 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 znátočnosť a nulitu tohto rozhodnutia z dôvodu pochybnosti, ktorý subjekt prvostupňové rozhodnutie vydal.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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 boli rozhodnutia aj opatrené. Uvedená námietka sťažovateľa je preto nedôvodná.

28. 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 z 26.10.2016, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 21159367/2015 z 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, avšak v prejednávanej veci boli podkladom pre rozhodnutia o uložení pokút rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november 2012 a december 2012. Tieto rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť a bolo preto povinnosťou správcu dane 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 uložiť sťažovateľovi pokutu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že sťažovateľ 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 z 26.10.2016, týkajúci sa zdaňovacieho obdobia júl 2012, nemôže mať vplyv na uloženie pokút za zdaňovacie obdobia november 2012 a december 2012. Ako zo zistení kasačného súdu tiež vyplynulo, rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november 2012 a december 2012 neboli predmetom preskúmania žalovaným ako odvolacím orgánom, keďže sťažovateľ odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane nevyužil riadne a vady podania neodstránil v stanovenej lehote. Rovnako rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty neboli predmetom preskúmania správnym súdom.

29. 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 kasačného 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.

30. 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. Daňového poriadku), a teda uloženie úhrnnej pokuty v daných prípadoch nebolo možné.

31. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

32. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

33. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

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