

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Asan/32/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200755
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8018200755.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobkyne: Y. Q. V., F. W. L. Č., XXX, XXX XX W. L., právne zastúpenej spol. KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 2317/32, 811 08 Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102315013/2018 z 22. novembra 2018 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/110/2018-53 zo 17. októbra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/110/2018-53 zo 17. októbra 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102315013/2018 z 22. novembra 2018, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Prešov č. 101094128/2018 zo 4. júna 2018 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku bola žalobkyni (daňovému subjektu) uložená pokuta vo výške 1 736,00 EUR za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku - uvedenie v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 nižšej ako daň, ktorú mala v daňovom priznaní uviesť.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že v predmetnej právnej veci bol presne a dostatočne zistený skutkový stav, na základe ktorého mohol správca dane a žalovaný v súlade so

zákonom konštatovať spáchanie správneho deliktu žalobkyňou, a takto zistený skutkový stav má oporu v administratívnom spise. Žalovaný ako odvolací orgán sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobkyne v odvolaní, a to pokiaľ ide o úplné zistenie skutkového stavu veci, zistenia protiprávneho konania zo strany žalobkyne, preskúmania tvrdení o procesných vadách v postupe správcu dane.

3. Všetky sťažovateľkou vznesené námietky považoval správny súd za nedôvodné, pričom k námietke neúčinného doručenia rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty z 24. novembra 2016 správny súd uviedol, že z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že rozhodnutie prevzala osobne dňa 15. novembra 2017 žalobkyňa, ktorej podpis je na doručení preukazujúcej doručenie tohto rozhodnutia, a pokiaľ ide o doručovanie teraz napadnutého rozhodnutia správcu dane a žalovaného, tie boli doručené až po tom, čo 28. augusta 2018 bolo zo strany žalobkyne predložené generálne plnomocenstvo pre splnomocnenca na zastupovanie v konaní, a boli aj prevzaté na adrese žalobkyne splnomocnencom. K námietke predčasnosti rozhodnutia a povinnosti rešpektovať a dodržiavať vzťah tzv. závislých rozhodnutí, ktoré sú vzájomne podmienené v následnom poradí, správny súd poukázal na právoplatnosť rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 z 24. novembra 2016, a to aj s poukazom na § 155 ods. 12 daňového poriadku, podľa ktorého je možné v prípade upravenia sumy rozdielu dane novým rozhodnutím upraviť alebo zrušiť uloženú pokutu z úradnej moci. K námietke absencie predpísaných náležitostí rozhodnutia k okolnostiam rozhodujúcim pre uloženie pokuty správny súd uviedol, že z rozhodnutia je zrejmé, aké konanie žalobkyne je správnym deliktom, vrátane označenie ustanovenia zákona - § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, spolu so skutkovou podstatou tohto deliktu, ďalej ustanovenie zákona, podľa ktorého bola ukladaná pokuta za správny delikt (§ 155 ods. 1 písm. f) daňového poriadku), kde je uvedená konkrétna výška pokuty. Absencia precízneho vysvetlenia a úvah ohľadom výšky uloženej pokuty ešte aj z iných pohľadov, než striktné zákonných, ktoré aplikoval správca dane v situácii, akou bola táto, že výška pokuty vyplýva z až matematicky presného vzorca, podľa názoru správneho súdu nemohla mať dopad na zákonnosť tohto rozhodnutia.

4. Správny súd uzavrel, že preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie a postup orgánov verejnej správy nielen v rozsahu žalobných námietok, ale aj mimo žalobných bodov posudzujúc, či v konaní nie sú vady uvedené v § 195 písm. a) až e) S.s.p., pričom žiadne z tam vymenovaných dôvodov, kedy správny súd nie je viazaný rozsahom žaloby, nezistil. Záverom správny súd poukázal aj na právny názor vyslovený Najvyšším súdom SR v rozsudkoch sp. zn. 3Asan/12/2019, sp. zn. 3Asan/13/2019 a sp. zn. 3Asan/14/2019, všetky zo 7. augusta 2019, týkajúci sa zhodnej právnej problematiky - uloženia pokuty inému daňovému subjektu za totožný správny delikt podľa § 154 písm. e) daňového poriadku. Správny súd súčasne zdôraznil, že ustanovenia Správneho poriadku, na ktoré žalobkyňa poukazovala v žalobe, sú v daňovom konaní neaplikovateľné, nakoľko podľa § 163 daňového poriadku sa na daňové konanie nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní. Daňový poriadok v štvrtej časti má osobitnú úpravu pod názvom Daňové konanie.

5. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 S.s.p. a účastníkom náhradu trov konania nepriznal, keď žalobkyňa nebola v spore úspešná a zároveň neboli splnené ani podmienky ust. § 168 S.s.p..

6. Proti rozsudku správneho súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa (sťažovateľka) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej namietala, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhla, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka v zásade zopakovala žalobné dôvody, pričom zdôraznila, že úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia správneho orgánu je predovšetkým posudzovať, či si správny orgán vecne príslušný na konanie a rozhodnutie zadovážil dostatok

skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný skutkový stav, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi, čo podporila odkazom na rozhodnutia č. R 34/2001, sp. zn. 6Sžo/207/2010 a sp. zn. 4Sž/136/1999. Sťažovateľka mala za to, že správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd si dostatočne skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie pokuty nezaobstarali. V rozhodnutiach absolútne absentujú dátumy nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti jednotlivých rozhodnutí, predovšetkým rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane. Správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd absolútne nezhľadeli možnosť, že vo vzťahu k rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane mohli byť podané správne žaloby a na to nadväzujúce kasačné sťažnosti, ktoré by absolútne vylúčili právoplatnosť a predovšetkým vykonateľnosť jednotlivých rozhodnutí. Až v prípade, ak správca dane, žalovaný a rovnako aj správny súd majú nevyvrátiteľné presvedčenie, že rozhodnutie je právoplatné, a teda formálne a materiálne nezmeniteľné, až vtedy je možné pristúpiť k určeniu pokuty, resp. úroku z omeškania ako správnej sankcie. Až v prípade, ak je prítomné právoplatné a vykonateľné rozhodnutie, ktoré už nie je teda možné zrušiť alebo zmeniť, až vtedy je nevyhnutné, aby správca dane pristúpil k určeniu pokuty. V danom prípade absentuje právoplatné a vykonateľné rozhodnutie a predmetné skutočnosti žalovaný, správca dane a rovnako ani správny súd nezohľadnili v rámci svojej rozhodovacej činnosti. Za predpokladu, ak zistili, že absentuje pri rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane vlastnosť právoplatnosti a vykonateľnosti, mali konanie o uložení pokuty ako druh daňového konania prerušiť až do právoplatného skončenia konania o určení rozdielu dane.

8. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala nedostatočne zistený skutočný stav veci a absenciu zákonných náležitostí rozhodnutia, keď žalovaný mal povinnosť prihliadnuť na všetky skutkové a právne okolnosti daného prípadu v rámci svojej rozhodovacej právomoci. Sťažovateľka namietala, že preskúmané rozhodnutie nespĺňa požiadavku náležitého odôvodnenia, ktoré má byť jasné, zrozumiteľné, musí sa opierať o vykonané dôkazy, ktoré sú v ňom zhodnotené, a následne ich musí subsumovať pod príslušnú normu hmotného práva. Súčasne sťažovateľka namietala odôvodnenie výšky uloženej pokuty, a to s odkazom na ust. § 155 ods. 4 daňového poriadku.

9. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala, že uložená sankcia neplní svoju prevenčnú funkciu, keď jednak neprimerane zasahuje do majetkových práv sťažovateľky a zároveň keď správca dane mal približne šesť rokov preukázateľnú vedomosť o existencii v rozhodnutí popisovaných skutočnosti, pričom pristúpil k určeniu a vyrubeniu pokuty po dlhom čase po tom, ako sťažovateľka splnila svoju povinnosť a navyše za situácie, kedy si sťažovateľka príkladne plní povinnosti voči správcovi dane a ostatným orgánom štátnej správy. Ukladanie peňažných sankcií, ako sankcií celkovo nie je povinnosť, ale predstavuje právo štátu, ku ktorému by mal pristúpiť len v tom prípade, ak zabezpečenie splnenia povinnosti nie je možné dosiahnuť iným spôsobom, prípadne ak daňový subjekt nespĺní svoje povinnosti dobrovoľne a sám. Uplatnenie nárokov sťažovateľkou v inej výške, ako to zistil správca dane, nepredstavuje konanie, prostredníctvom ktorého by mala sťažovateľka úmysel poškodiť finančné záujmy štátu. Uloženie pokuty s časovým odstupom šiestich rokov od spáchania správneho deliktu v oblasti daní stráca zákonný prvok, a to prevenčný charakter, uloženie takejto pokuty je nezákonné. Nie je totiž možné a zákonné, aby uložená pokuta v sebe subsumovala výlučne len represívny prvok a charakter, bez súčasne prítomného prvku prevencie.

10. Žalovaný svoje právo nevyužil a v správnom súdom stanovenej lehote sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 8. decembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

12. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a či z takto vymedzeného rozsahu správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

13.1. Podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku 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.

13.2. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1. daňového poriadku uloží správca dane 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).

13.3. Podľa § 155 ods. 4 prvá veta daňového poriadku, 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).

13.4. Podľa § 155 ods. 6 daňového poriadku sa pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. g) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania.

13.5. Podľa § 155 ods. 11 písm. b) daňového poriadku, pokutu nemožno uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správcu dane, ak sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h).

13.6. Podľa § 155 ods. 12 daňového poriadku, ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f); novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.

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

15. Správca dane vychádzal z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia č. 104359689/2016 z 24. novembra 2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť 30. novembra 2017 a týmto bol viazaný. Právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia č. 104359689/2016 z 24. novembra 2016 žalovaný vo svojom rozhodnutí skonštatoval. Správny súdny prieskum nemá odkladný účinok (§ 184 S.s.p.), pričom priznanie odkladného účinku podľa § 185 S.s.p. nebolo sťažovateľkou preukázané ani len tvrdené a tiež nevyplýva z obsahu administratívneho spisu žalovaného. Oboznámenie sa s obsahom uvedeného rozhodnutia, vrátane vyznačenej doložky právoplatnosti, ktoré tvorí súčasť administratívneho spisu žalovaného,

zakladalo zistenie skutočného stavu vecí v rozsahu potrebnom na vydanie rozhodnutia o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku.

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

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

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

19. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

20. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p. tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľka nebola v kasačnom konaní úspešná a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

21. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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