

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Asan/8/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8018200756  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200756.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka v právnej veci žalobkyne (v konaní sťažovateľky) : M. I. C., G. Ľ. Č.. XXX, zastúpenej : KVASŇOVSKÝ&PARTNERS/ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 2317/32, Bratislava, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/31/2018-60 zo dňa 3. decembra 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102315120/2018 zo dňa 22.11.2018, jednomyseľne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť 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

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Rozhodnutím č. 102315120/2018 zo dňa 22.11.2018 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný na základe odvolania žalobkyne potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 101097358/2018 zo dňa 5.6.2018, ktorým správca dane postupom podľa § 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 znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) v znení účinnom do 31.12.2015, nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku, uložil žalobkyni pokutu vo výške 2.250,00 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku - uvedenie dane z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2012 nižšej ako daň, ktorú mala v daňovom priznaní uviesť.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že podkladom pre vydanie rozhodnutia o pokute bolo právoplatné rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104359623/2016 zo dňa 24.11.2016, ktorým správca dane určil žalobkyni rozdiel dane v sume 22.500,00 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012, teda jej nepriznal nadmerný odpočet v sume

32,28 eur a určil daň v sume 22.467,72 eur. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 30.11.2017. Skutočnosť, že žalobkyňa podala proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane žalobu na Krajský súd v Prešove a prebieha o nej súdne konanie, nemôže mať podľa žalovaného za následok, že správca dane nemá povinnosť uložiť pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 za spáchaný správny delikt.

3. Žalovaný poukázal na to, že výšku pokuty vypočítal správca dane v súlade s § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1, ods. 4, 6 Daňového poriadku. Poznamenal tiež, že ak by výsledkom súdneho konania bolo nové právoplatné rozhodnutie, ktorým by sa rozdiel v sume dane upravil, potom sa podľa § 155 ods. 12 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 upraví alebo zruší z úradnej moci aj uložená pokuta.

## II. Konanie na správnom súde

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd" alebo „krajský súd") a navrhla rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

5. V správnej žalobe namietala, že rozhodnutia o pokute vychádzali z neprávoplatného základného rozhodnutia, sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci a zároveň vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je navyše v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, ďalej že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, pričom v konaní, ktoré mu predchádzalo, malo dôjsť k podstatnému porušeniu zákona majúcemu za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

6. Žalovaný navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zaujal stanovisko k jednotlivým žalobným bodom.

7. Správny súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 3.12.2019 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom nepriznal náhradu trov konania.

8. V odôvodnení rozsudku uviedol, že v konaní vedenom pod sp. zn. 1S/30/2018 prejednal totožnú vec, týkajúcu sa tej istej žalobkyne a totožného predmetu konania, v ktorej bola uložená pokuta za nesprávne uvedenie danej z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2012, pričom sa vychádzalo z rovnakej daňovej kontroly. V zmysle § 140 S.s.p. poukázal na odôvodnenie rozsudku v uvedenej veci zo dňa 3.12.2020 a s ohľadom na totožné žalobné body sa s ním v plnom rozsahu stotožnil. Uviedol, že rozdiel spočíva len v inom zdaňovacom období (december 2012), v inej výške uloženej pokuty a za inú skutkovú podstatu správneho deliktu (v tomto prípade za uplatnenie nadmerného odpočtu DPH vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý so mala právo uplatniť podľa zákona o DPH).

## III. Kasačná sťažnosť žalobkyne, vyjadrenie žalovaného

9. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej len „sťažovateľka") kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.") a navrhla rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie alebo zrušiť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Z námietok, ktoré sťažovateľka uviedla v kasačnej sťažnosti, sa rozsudku správneho súdu týkajú nasledovné :

a/ správny súd sa napriek radu vytýkaných procesných pochybení zameril primárne na predložené

dôkazy svedčiace v neprospech sťažovateľky;

b/ správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd si nezaobstarali dostatočné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie pokuty, v rozhodnutiach absentujú dátumy nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti jednotlivých rozhodnutí, predovšetkým rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane;

c/ správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd absolútne nezávažili 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;

d/ absentuje právoplatné a vykonateľné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane a preto malo byť konanie o uložení pokuty prerušené až do právoplatného skončenia konania o určení rozdielu dane;

e/ správny súd sa nevysporiadal s otázkou nedostatočného zistenia a zdôvodnenia skutkového a právneho stavu;

f/ žalovaný a neskôr počas súdneho konania aj správny súd úmyselne prehliadali námietky žalobkyně, poukazujúce na skutočnosti svedčiace v jej prospech a nevenovali im pozornosť v odôvodneniach rozhodnutí;

g/ správny súd bez vyhodnotenia správnosti a úplnosti skutkových zistení jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu, čím došlo z jeho strany k závažnému procesnému pochybeniu a teda k vydaniu rozhodnutia v rozpore so zákonom;

h/ správny súd nedal absolútne žiadnu odpoveď na namietanú absenciu zákonom požadovanej miery správnej úvahy pri rozhodovaní o výške uloženej sankcie, so zreteľom na závažnosť, spôsob, čas trvania a možné následky porušenia právnej povinnosti.

ch/ uložená sankcia neplní svoju prevenčnú funkciu, pretože správca dane mal približne šesť rokov preukázateľnú vedomosť o existencii rozhodujúcich skutočností, no pristúpil k určeniu a vyrubeniu pokuty dlho po tom, ako sťažovateľka splnila svoju daňovú povinnosť a navyše za situácie, kedy si sťažovateľka príkladne plní povinnosti voči správcovi dane a ostatným orgánom štátnej správy.

10. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV. Závery kasačného súdu

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

12. Po oboznámení sa s obsahom rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. 1S/30/2018 zo dňa 3.12.2020, na ktorý konajúci senát v zmysle § 140 S.s.p. poukázal, kasačný súd zistil, že v uvedenom konaní rozhodnutím č. 102314902/2018 zo dňa 22.11.2018 žalovaný na základe odvolania sťažovateľky potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101096224/2018 zo dňa 5.6.2018, ktorým správca dane postupom podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku, uložil žalobkyni pokutu vo výške 7.574,80 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku - uvedenie dane z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2012 nižšej ako daň, ktorú mala v daňovom priznaní uviesť. Vychádzal pritom z právoplatného rozhodnutia č. 104359704/2016 zo dňa 24.11.2016 o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 75.748,08 eur za zdaňovacie obdobie marec 2012, ktoré prevzala sťažovateľka osobne dňa 15.11.2017. Správny súd uviedol, že prípadné prebiehajúce súdne konania nie sú pri existencii právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane prekážkou pre ďalší postup správcu dane, ktorý má byť zavŕšený vydaním rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt. Za neopodstatnenú považoval námietku predčasnosti rozhodnutia a uviedol, že v prípade upravenia sumy rozdielu dane je možné v zmysle § 155 ods. 12 Daňového poriadku upraviť

alebo zrušiť uloženú pokutu z úradnej moci, čo dostatočne zabezpečí ochranu práv daňového subjektu pred rozhodnutiami ukladajúcimi sankciu, ktoré v dôsledku zrušenia rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane strácajú svoj materiálny podklad.

13. Ako nedôvodný vyhodnotil správny súd žalobný bod vytýkajúci absenciu predpísaných náležitostí rozhodnutia o uložení pokuty, pričom poukázal na jeho výrok vymedzujúci protiprávne konanie žalobkyne, právnu kvalifikáciu tohto konania i údaj o výške uloženej pokuty, ako aj na jeho odôvodnenie, v ktorom správca dane vysvetlil, na základe čoho dospel k záveru o spáchaní správneho deliktu a popísal spôsob zistenia výšky pokuty. Absencia úvah ohľadom výšky uloženej pokuty ešte aj z iných pohľadov ako striktné zákonných, ktoré aplikoval správca dane v danej situácii, keď výška pokuty vyplýva až z matematicky presného vzorca, podľa názoru správneho súdu nemôže mať dopad na zákonnosť rozhodnutia.

14. Správny súd mimo žalobných bodov vyhodnotil postup a rozhodnutia správnych orgánov aj z pohľadu existencie vád v zmysle § 195 písm. a/ až e/ S.s.p., poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3Asan/12/2019, 3Asan/13/2019 a 3Asan/14/2019 zo 7.8.2019 v obdobných veciach a záverom konštatoval, že žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom.

15. Senát kasačného súdu poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej veci sťažovateľky rozsudkom sp. zn. 8S/32/2020 zo dňa 8.12.2020 zamietol jej kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/110/ 2018 zo 17.10.2019 o zamietnutí správnej žaloby sťažovateľky proti rozhodnutiu žalovaného č. 102315013/2018 z 22.11.2018 o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 4.6.2018 vo veci uloženia pokuty vo výške 1.736,00 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku spočívajúci v uvedení dane z pridanej hodnoty v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2013 nižšej ako daň, ktorú mala sťažovateľka v daňovom priznaní uviesť. Skutkové okolnosti sú obdobné ako v tejto súdnej veci, ktorá sa týka DPH za zdaňovacie obdobie december 2012, právne posúdenie správneho súdu i kasačná sťažnosť sú prakticky identické, pričom podstata veci spočívala v tom, že sťažovateľke bola na základe právoplatného rozhodnutia o daňovej povinnosti na DPH uložená pokuta podľa tých istých ustanovení a s rovnakým odôvodnením ako v prejednávanej veci. Senát 8S v odôvodnení svojho rozsudku uviedol nasledovné:

16. 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.

17. 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 veci v rozsahu potrebnom na vydanie rozhodnutia o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku.

18. 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 veci vylučuje všeobecnú aplikáciu ust. § 155 ods. 3 daňového poriadku.

19. 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 orgánu 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).

20. 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.

21. Senát kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. poukazuje na citovanú časť odôvodnenia rozsudku tohto súdu vo veci sp. zn. 8S/32/2020 zo dňa 8.12.2020, s ktorým sa stotožňuje.

22. K sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti uvedeným v bode 9 tohto rozsudku pod písm. a/, b, e/, f/, g/, na ktoré citované odôvodnenie výslovne nereaguje, senát považuje za potrebné uviesť, že tieto sú nespôsobilé na prejednanie, pretože nie sú konkretizované aspoň do tej miery, aby bolo možné pochopiť ich súvis s rozsudkom, proti ktorému kasačná sťažnosť smeruje. K zvyšným sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti (pod písm. c/, d/, h/, ch/), ktoré sa prekrývajú so žalobnými bodmi, dostala sťažovateľka zrozumiteľnú odpoveď už v rozsudku správneho súdu, s ktorým sa kasačný súd v podstate stotožňuje, pričom v tejto časti odkazuje na citované odôvodnenie rozsudku senátu 8S.

23. Z uvedených dôvodov kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľky v kasačnom konaní jej nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

#### **Poučenie:**

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