

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Asan/14/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200813
Dátum vydania rozhodnutia: 17.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200813.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): E. T., nar. XX.XX.XXXX, bytom ul. E. XXX/XX, XXX XX F. F., zast. JUDr. Ladislavom Ščurym, advokátom, so sídlom Mierová 1725, 022 01 Čadca, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe vo veciach správneho trestania, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 17. januára 2018 sp. zn. 31S/47/2016, 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

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 279060/2016 z 16.03.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 212680000/2015 z 19.11.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie o uložení sankcie“), ktorým bola žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zák. č. 563/2009 Z.z. uložená pokuta v sume 975,70 eura za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z. za uvedenie dane nižšej ako mala byť uvedená v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2011.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 20475539/2015 z 08.07.2015 (ďalej len „protokol“), bol žalobcovi rozhodnutím č. 20746731/2015 z 28.08.2015 (ďalej aj len „rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane“) vyrubený rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 9.757,80 eura. Rozhodnutie bolo v

zmysle § 31 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. žalobcovi doručené 18.09.2015 a nadobudlo právoplatnosť 05.10.2015. Správca dane podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod. 1, ods. 4 a 6 zák. č. 563/2009 Z.z. vypočítal výšku pokuty, ktorá zodpovedá 10 % zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní, t. j. 975,780 eura, po zaokrúhlení v zmysle § 161 zák. č. 563/2009 Z.z. 975,70 eura. Žalovaný mal za to, že správca dane zistil skutkový stav v dostatočnom rozsahu a správne aplikoval príslušné zákonné ustanovenia, preto nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie je predčasné a nedôvodné.

II.

Konanie na správnom súde

3. Žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) 01.06.2016 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu, že rozhodnutím žalovaného ako i jeho postupom v konaní bol porušený zákon, čím bol ukrátený na svojich právach.

4. Pred rozhodnutím krajský súd prerušil konanie do právoplatného skončenia konania vo veci vedenej na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 21S/72/2016, nakoľko predmetom konania bolo preskúmanie oznámenia Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca pod č. 102592321/2016 z 19.02.2016, ktorým žalobcovi podľa § 73 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. oznámil, že podľa § 73 ods. 4 písm. a) zák. č. 563/2009 Z.z. odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane v sume 9.757,80 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 zamietla, nakoľko odvolanie smeruje proti rozhodnutiu proti ktorému je odvolanie neprípustné podľa § 72 ods. 8 písm. a) zák. č. 563/2009 Z.z. - je podané po určenej lehote. Krajský súd žalobu vo veci sp. zn. 21S/72/2016 zamietol rozsudkom z 16.08.2017, právoplatným 18.10.2017.

5. Krajský súd pokračoval v konaní a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia mal za to, že žaloba nie je dôvodná, a preto žalobu postupom podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol. Z predloženého administratívneho spisu podľa krajského súdu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav dostatočne a na jeho základe bolo možné rozhodnúť o uložení pokuty žalobcovi za správny delikt. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach zodpovedá zákonu a je v súlade s príslušnými ustanoveniami zák. č. 563/2009 Z.z.

6. Krajský súd poukázal na inštitúty právoplatnosti a vykonateľnosti ako aj na možný odklad vykonateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia a zdôraznil, že samotné podanie žaloby nemá ani suspenzívny účinok, teda neprelamuje právne účinky právoplatného správneho aktu, na ktorý pokiaľ nie je ako celok zákonným spôsobom zrušený, treba hľadieť ako na zákonný a vecne správny.

7. Podľa krajského súdu je možné konštatovať a žalobca to ani nepoprel, že uviedol v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 nižšiu sumu dane, ako mal uviesť, čím sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z.z. Zákonným dôsledkom zistenia správneho deliktu je uloženie pokuty, pričom z ust. § 155 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že správca dane pokutu uloží, čo znamená, že nie je na jeho vôli, či tak urobí ale musí tak urobiť. Preto nebolo možné ani prihliadnuť na argumentáciu žalobcu, že daňový subjekt sa nedopustil správneho deliktu úmyselne. Krajský súd zdôraznil objektívnu zodpovednosť za správny delikt, teda že pre samotný vznik zodpovednosti je zavinenie páchatel'a irelevantné. Predpokladom uloženia pokuty ako sankcie za správny delikt v zmysle § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zák. č. 563/2009 Z.z. je zistenie sumy, o ktorú správca dane rozhodnutím vo vyrubovacom konaní zvýšil daňovému subjektu daň uvedenú v daňovom priznaní, t. j. sumy o ktorú daňový subjekt uviedol v daňovom priznaní nižšiu daň, ako daň, ktorú mal uviesť. Táto bola u žalobcu zistená na základe daňovej kontroly, ktorého výsledkom bol protokol, ktorý žalobca prevzal do vlastných rúk prostredníctvom splnomocnenca dňa 28.07.2015 na adrese E. XXX/XX, F.. Z uvedeného vyplývalo, že za zdaňovacie obdobie máj 2011 žalobca podal daňové priznanie v sume 2.127,41 eura, výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu po kontrole - 11.885,24 eura, rozdiel v sume

9.757,80 eura. Je preto zrejme, že jednoznačne o uvedenej skutočnosti vedel, následne nasledovalo vyrubovacie konanie vo veci vo vzťahu k žalobcovi za uvedené zdaňovacie obdobie roku 2011.

8. Ako nedôvodné vyhodnotil krajský súd námietky žalobcu v súvislosti s nedoručením rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2011. Krajský súd v predmetnej veci v danom prípade vychádzal jednak z právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2011, z ktorého bolo zistené, že rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 bol vo vzťahu k žalobcovi vyrubený v sume 9.757,80 eura, pričom predmetné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 05.10.2015. Krajský súd zároveň poukázal na to, že jednotlivé žalobné námietky vo vzťahu k riadnemu nedoručeniu predmetného rozhodnutia žalobcovi boli v celom rozsahu vyhodnotené ako nedôvodné v odôvodnení rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/72/2016 zo dňa 16.08.2017, ktorý konštatoval správnosť doručenia rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo vzťahu k žalobcovi s poukazom na fikciu doručenia cez ust. § 31 a nasl. zák. č. 563/2009 Z.z. Uvedený rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 18.10.2017. Keďže správca dane pri ukladaní pokuty za uvedený správny delikt vychádzal zo zistenia, že žalobca v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 uviedol nižšiu daň ako daň ktorú mal uviesť, pokuta bola uložená v súlade so zákonnými ustanoveniami zák. č. 563/2009 Z.z. Uvedené bolo preukázané jednak z protokolu o daňovej kontrole za uvedené obdobie, ktorý žalobca riadne prevzal, ale vyplýva to aj s právoplatného rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane za uvedené zdaňovacie obdobie, ktoré predchádzali vydaniu rozhodnutia o uložení pokuty. Výpočet sumy pokuty za správny delikt a jej výška sú s poukazom na zákonné ustanovenia závislé od sumy zistenej daňovej povinnosti s poukazom na právoplatné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane.

9. Krajský súd skúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup orgánov verejnej správy nielen v rozsahu žalobných námietok, ale aj mimo žalobných bodov posudzujúc vady uvedené v § 195 písm. a) až e) S.s.p. Krajský súd konštatoval, že nedošlo k uplynutiu prekluzívnej alebo premlčacej lehoty, nebolo zistené porušenie zásad trestného konania ani zásady ukladania trestov. Krajský súd sa zaoberal aj zásadami, ktoré predstavujú základný štandard ochrany subjektov v rámci správneho trestania obsiahnutými v Odporúčaní Výboru ministrov Rady Európy č. R (91)1 členským štátom o správnych sankciách a konštatoval, že v danom prípade právna úprava obsiahnutá v ustanovení § 154 ods. 1 písm. e) (vymedzenie skutkovej podstaty správneho deliktu), § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 a § 155 ods. 4 (určenie druhu a výšky sankcie) zák. č. 563/2009 Z.z. plne zodpovedá vyššie uvedeným zásadám. Krajský súd v konaní daňových orgánov nezistil porušenie žiadnych z vyššie uvedených zásad.

10. Krajský súd záverom konštatoval, že nemal možnosť použiť sankčnú moderáciu v zmysle § 198 S.s.p., keďže takýto návrh žalobca nepodal. Krajský súd môže totiž rozhodnúť v rámci sankčnej moderácie len v rámci takých limitov, ako mohol v zmysle § 198 ods. 2 S.s.p. rozhodnúť orgán verejnej správy podľa osobitného predpisu.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

11. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 01.03.2018 (č. l. 84), ktorú odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

12. Sťažovateľ v prvom rade namietal, že krajský súd v danom prípade nedostatočne preskúmal správnu žalobu, pretože tento vychádzal len z vyššie uvedeného konania vedeného pod sp. zn. 21S/72/2016 a z toho dôvodu napádaný rozsudok krajského súdu obsahuje vo svojom odôvodnení len odkaz na toto konanie, v ktorom súd objasnil, na základe akých skutočností pokladá aplikáciu fikcie doručenia zo strany daňového úradu za správnu a zákonnú, bez akéhokoľvek zákonného preskúmania a bez toho, aby súd v tomto konaní sám vyhodnotil spornú problematiku. Sťažovateľ považoval preto procesný postup krajského súdu v konaní za nesprávny. V tomto kontexte považoval za potrebné poukázať na tú skutočnosť, že v konaní, z ktorého vychádzal krajský súd (sp. zn. 21S/72/2016) bola voči zamietavému

rozhodnutiu podaná kasačná sťažnosť a teda je možné, že závery, ku ktorým sa dospelo v konaní 21S/72/2016 a z ktorých vychádzal krajský súd nemusia byť potvrdené ako vecne správne.

13. Sťažovateľ uviedol, že nakoľko nesúhlasí s rozhodnutím správcu dane o vyrubení rozdielu dane, ako i s nasledujúcim rozhodnutím, resp. oznámením o zamietnutí odvolania voči tomuto rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane, nesúhlasí i s rozhodnutím o udelení pokuty za správny delikt.

14. Sťažovateľ ďalej poukázal na z jeho pohľadu podstatné skutočnosti ohľadom preskúmanej fikcie doručenia rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Pokiaľ aj v súdnom spise bol doložený modrý a žltý lístok (svedčiace o doručovaní zásielky) zastáva názor, že doručenie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane mu nebolo doručené zákonným spôsobom a že v danom prípade nebolo možné z právneho hľadiska aplikovať tzv. fikciu doručenia. V prvom rade uviedol, že ako daňový subjekt mal vedomosť o začatí daňovej kontroly a začatí daňového konania a z toho dôvodu mal vedomosť o tom, že mu budú doručované i viaceré zásielky do vlastných rúk, a preto tvrdenie súdu o účelovom konaní sťažovateľa nepovažuje za správne a korektné. Ďalej je podľa sťažovateľa evidentné, že správcovi dane poskytol súčinnosť a je zrejme, že nekonal účelovo ani zavádzajúco, pričom túto okolnosť podľa sťažovateľa súd vôbec nebral do úvahy. Sťažovateľ považoval za významné, že pokiaľ sa zdržiaval mimo sídla spoločnosti, tak na prevádzke bol vždy zamestnanec, ktorý bol oprávnený preberať písomnosti, pričom žiaden jeho zamestnanec nemá o doručovaní písomnosti vedomosť. Sťažovateľ naďalej tvrdí, že predmetná zásielka mu nebola doručovaná vôbec (na prevádzke sa nenachádzal žltý a modrý lístok).

15. Sťažovateľ považuje napadnutý rozsudok za arbitrárny, pretože sa krajský súd nedostatočne zaoberal skutkovými okolnosťami daného prípadu a vychádzal len z listinných dôkazov predložených žalovaným, a to zo žltého a modrého lístka (s ktorými nebol v konaní 21S/72/2016 oboznámený a bol oboznámený len s podaním žalovaného, ktorý zaslal žalovaný do spisu a ktorého hodnovernosť namieta), pričom tieto nedostatočne skúmal z hľadiska ich hodnovernosti a pravosti. Sťažovateľ má za to, že daný prípad je prípadom, v ktorom by sa mali uznať a vziať na zreteľ dôvod vhodného osobitného zreteľa spočívajúce v špecifickosti prípadu, keď mal krajský súd dôkladnejšie preveriť spôsob doručovania zo strany žalovaného ako aj súčinnosť sťažovateľa v daňovom konaní. Sťažovateľ poukázal na tvrdosť zákona a že bol postihnutý za niečo za čo nemôže a čo nemohol ovplyvniť, a preto by sa mal skúmať subjektívny aspekt, a to zavinenie daňového subjektu.

16. Pokiaľ ide o samotnú podstatu napadnutého rozhodnutia, sťažovateľ uviedol, že krajský súd správne uvádza základné zásady, ktoré sa majú v zmysle Odporúčania Výboru ministrov Rady Európy aplikovať v členských štátoch pri trestaní správnych deliktov, avšak pozastavil sa pri prvej zásade a to zásade zákonnosti a mal za to, že požiadavka predvídateľnosti protiprávneho konania, t. j. jednoznačné vymedzenie skutkovej podstaty, na základe ktorej adresát právnej normy vie predvídať protiprávne konanie, nie je však v súčasnosti vždy naplnená. Sťažovateľ poukázal na materiálny znak správneho deliktu, t. j. nebezpečnosť skutku pre spoločnosť, na zásadu nullum crimen sine lege nulla poena sine lege, na zakotvenie objektívnej zodpovednosti a vylúčenie liberačných dôvodov za správne delikty, čo je vytýkané súčasnej právnej úprave, ako aj na požiadavku prihliadania na mieru zavinenia pri určovaní druhu sankcie a jej výšky (sťažovateľ odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 4SŽ 145/02). Sťažovateľ ďalej poukázal na roztrieštenosť právnej úpravy správnych deliktov, čo nemožno z hľadiska princípu viazanosti právom a medzinárodných záväzkov pokladať za uspokojivé. Na základe vyššie uvedeného mal sťažovateľ za to, že pri preskúmaní toho, či bol v tom ktorom prípade spáchaný správny delikt, musí skúmať i zavinenie toho, kto sa mal dopustiť tohto správneho deliktu, ako i ďalšie individuálne a špecifické okolnosti a na základe týchto v ich vzájomnej súvislosti dospieť k právne relevantným záverom a rozhodnutím vo veci samej.

17. Ako poukázal v písomných podaniach, konkrétne v odvolaní proti rozhodnutiu daňového úradu o uložení sankcie za správny delikt, tak v danom prípade sa pri vypracovaní daňového priznania v dôsledku ospravedlniteľného omylu uviedol údaj, ktorý sa správcovi dane javil ako nesprávny či skresľujúci, avšak v danom prípade určite nešlo o úmyselné konanie zo strany sťažovateľa a z toho dôvodu má za to, že sa nedopustil žiadneho správneho deliktu.

18. Sťažovateľ zastáva názor, že už Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca konal a rozhodol nesprávne a nezákonne a od tohto sa odvíjajúce ďalšie vydané rozhodnutia sú rovnako nesprávne a nezákonné, a preto sa domáha nápravy a odstránenia tohto nežiaduceho protiprávneho stavu a to podaním jednak správnej žaloby a teraz prostredníctvom tejto kasačnej sťažnosti.

19. Úplným záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že najviac ho zaráža procesný postup krajského súdu v tejto veci. Myslí si, že krajský súd mal najskôr rozhodnúť o základnej veci pre toto konanie, a to o vyrubení nesprávne odvedenej dane (DPH) a následne sa venovať uloženej pokute vo výške 10 % z tejto dane a až v poslednom rade mal rozhodnúť o odvolacom rozhodnutí. To znamená, že krajský súd mal postupovať podľa času, ako boli vydávané predmetné rozhodnutia a nie je mu zrejme časová postupnosť krajského súdu s akou rieši predmetnú vec.

20. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie alebo rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné ako nedôvodnú zamietnuť.

Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17. decembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí orgánu verejnej správy (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

24. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

25. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba vo veciach správneho trestania zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Kasačný súd tento dôvod kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnený a dospel k záveru o zákonnosti a správnosti rozhodnutia krajského súdu.

Podľa § 154 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec

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.

Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v cit. znení 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),

Podľa § 155 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v cit. znení 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).

Podľa § 155 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v cit. znení pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) sa 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.

Podľa § 155 ods. 12 zák. č. 563/2009 Z.z. v cit. znení, 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 (pozn. rovnaké znenie aktuálne § 155 ods. 13 zák. č. 563/2009 Z.z.)

Podľa § 161 zákona č. 563/2009 Z.z. v cit. znení ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, zaokrúhľuje sa daň, preddavok na daň, úrok z omeškania, pokuta a úrok na desiatky eurocentov nadol.

26. Kasačný súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa (daňového subjektu) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol. Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený sťažovateľovi dňa 28.07.2015 (na adrese Y., XXX XX F. F.) a sťažovateľ sa k záverom protokolu vyjadril podaním z 18.08.2015. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 20746731/2015 z 28.08.2015 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 9.757,80 eura. Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane bolo sťažovateľovi doručované na adresu E. XXX/XX, XXX XX F. Teplice. E. si zásielku napriek opakovanému doručovaniu vyznačenému na doručenke (03.09.2015) neprevzal. Týmto dňom (03.09.2015) bola zásielka uložená na pošte a rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane bolo v zmysle § 31 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. doručené 18.09.2015. Rozhodnutie o vyrubení dane nadobudlo právoplatnosť 05.10.2015.

27. Správca dane vydal 19.11.2015 prvostupňové rozhodnutie o uložení pokuty vo výške 975,70 eura za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z. Na základe odvolania sťažovateľa bolo žalovaným vydané napadnuté rozhodnutie z 16.03.2016, ktorým bolo prvostupňové rozhodnutie o uložení pokuty potvrdené.

28. Zo spisu ďalej vyplýva, že na Krajskom súde v Žiline bolo pod sp. zn. 21S/72/2016 vedené konanie, predmetom ktorého bolo preskúmanie oznámenia Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č. 102592321/2016 z 19.02.2016, ktorým bolo sťažovateľovi podľa § 73 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. oznámené, že podľa § 73 ods. 4 písm. a) zák. č. 563/2009 Z.z. bolo jeho odvolanie proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane zamietnuté ako neprípustné, nakoľko bolo podané po určenej lehote (§ 72 ods. 8 písm. a) a § 73 ods. 4 písm. a) zák. č. 563/2009 Z.z.). V žalobe sťažovateľ žiadal zrušiť aj rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, pričom namietal nielen nedostatočne zistený skutkový stav v daňovom konaní, ale aj nezákonnosť rozhodnutia a postupu daňových orgánov pri doručovaní rozhodnutia o vyrubení dane (nesplnenie podmienok na uplatnenie fikcie doručenia). Krajský súd v Žiline rozsudkom z 16.08.2017 sp. zn. 21S/72/2016 žalobu sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

29. V rozsudku z 16.08.2017 sp. zn. 21S/72/2016 sa krajský súd vysporiadal so žalobnými námietkami

týkajúcimi sa riadneho doručeníu resp. nedoručenia rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, pričom dospel k záveru, že sťažovateľovi bolo rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane doručené dňa 18.09.2015 zákonným spôsobom (v súlade s § 31 zák. č. 563/2009 Z.z.) a z toho dôvodu je zrejmé, že odvolanie sťažovateľa bolo podané po zákonnej lehote a rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť márnym uplynutím lehoty na podanie odvolania dňa 05.10.2015. Tento zamietajúci rozsudok nadobudol právoplatnosť 18.10.2017.

30. Kasačný súd ďalej vlastnou činnosťou (Register Najvyššieho súdu) zistil, že rozsudok Krajského súdu v Žiline z 16.08.2017 sp. zn. 21S/72/2016 bol napadnutý kasačnou sťažnosťou sťažovateľa, čo uviedol aj sťažovateľ sám v kasačnej sťažnosti. Najvyšší súd rozsudkom z 04.12.2018 sp. zn. 4Sžfk/5/2018 kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/72/2016 z 16.08.2017 zamietol a rovnako ako krajský súd námietku sťažovateľa o nezákonnom postupe pri doručovaní rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane vyhodnotil ako nedôvodnú.

31. Pre kasačný súd je na základe vyššie uvedeného zrejmé, že rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktoré nebolo zákonným spôsobom zrušené (v daňovom konaní ani v správnom súdom konaní), má naďalej účinky právoplatného správneho aktu vydaného orgánom verejnej správy (správcom dane) v daňovom konaní. Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť 05.10.2015 a je na neho nutné ako na právoplatné ďalej prihliadať.

32. Pre kasačný súd tak vyplýva jednoznačný záver, že krajský súd nepochybil, pokiaľ vyhodnotil za správny postup správcu dane, ktorý pri ukladaní pokuty za uvedený správny delikt vychádzal zo zistenia, že sťažovateľ v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 uviedol nižšiu daň ako daň ktorú mal uviesť, čo vyplýva z právoplatného rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane, ktoré predchádzalo vydaniu rozhodnutia o uložení pokuty. Výdanie rozhodnutia o uložení sankcie nemožno považovať za predčasné, nakoľko správca dane mal k dispozícii právoplatné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, na základe ktorého uložil sťažovateľovi pokutu za správny delikt.

33. Kasačný súd považuje za potrebné ďalej uviesť, že správnu žalobou z 19.05.2016 (na základe ktorej začalo toto konanie) bolo napadnuté rozhodnutie o uložení sankcie za správny delikt, a nie rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, a preto krajský súd v napadnutom rozsudku správne posudzoval nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a neskúmal rozhodnutie a postup predchádzajúci vydaniu rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane a následného oznámenia Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca, ktorými sa krajský súd zaoberal v konaní vedenom pod sp. zn. 21S/72/2016. Preto nemožno vyhodnotiť ako dôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa nesprávneho procesného postupu krajského súdu (bližšie body 12 až 15 a 19 tohto rozsudku). Krajský súd, vzhľadom na predmet konania vedeného pod sp. zn. 21S/72/2016, správne vyčkal na právoplatný rozsudok vo veci sp. zn. 21S/72/2016 a následne rozhodol o žalobe voči nadväzujúcemu napadnutému rozhodnutiu o potvrdení uloženia sankcie.

34. Pokiaľ teda sťažovateľ uviedol v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 nižšiu daň, ako mal uviesť, dopustil sa tak správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z. Zákonným dôsledkom zistenia správneho deliktu je uloženie pokuty, pričom z ustanovenia § 155 ods. 1 vyššie citovaného zákona vyplýva, že správca dane pokutu uloží, čo znamená, že nie je na jeho vôli, či tak urobí, ale tak urobiť musí. Predpokladom uloženia pokuty podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z., ako sankcie za správny delikt, je však zistenie sumy, o ktorú správca dane rozhodnutím vo vyrubovacom konaní zvýšil daňovému subjektu daň uvedenú v daňovom priznaní. Táto daň bola u sťažovateľa zistená na základe daňovej kontroly DPH, po skončení ktorej nasledovalo vyrubovacie konanie a v jeho rámci bolo vydané rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel na dani za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 9.757,80 eura. Výpočet sumy pokuty za správny delikt a jej výška sú s poukazom na vyššie uvedené zákonné ustanovenia závislé od sumy zistenej daňovej povinnosti na základe právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Ako krajský súd správne konštatoval, správca dane nepochybil, keď uložil sťažovateľovi pokutu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z. a rovnako nepochybil ani žalovaný, keď vydal napadnuté rozhodnutie, ktorým rozhodnutie o vyrubení sankcie potvrdil.

35. Kasačný súd sa zároveň stotožňuje aj so záverom krajského súdu, že pre samotný vznik zodpovednosti za tento správny delikt je právne irelevantné zavinenie páchatel'a deliktu (sťažovateľa). Zodpovednosť sťažovateľa za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z. je objektívna, ide o zodpovednosť za protiprávny stav, pri ktorej sa nevyžaduje zavinenie. K zániku resp. redukcii zodpovednosti sťažovateľa za porušenie zák. č. 563/2009 Z.z. a následného upustenia od uloženia zodpovedajúcej sankcie za správny delikt by mohlo dôjsť len za existencie liberačných dôvodov stanovených priamo v zákone, podľa ktorého sa uskutočňuje potrestanie, pričom zák. č. 563/2009 Z.z. vo vzťahu k uloženiu pokuty sťažovateľovi v preskúvanom prípade liberačný dôvod neobsahuje. Pre uplatnenie zodpovednosti sťažovateľa za správny delikt postačuje zistenie skutočnosti odôvodňujúcej jej uloženie, v danom prípade uvedenie v daňovom priznaní nižšej dane ako mala byť uvedená a je právne irelevantné, či sťažovateľ takto uviedol nižšiu daň úmyselne alebo omylom. Zavinenie páchatel'a by mohlo byť relevantné v prípade určovania výšky pokuty, ak by zákon stanovoval pri jej výške isté rozpätie, čo však nebolo možné, nakoľko ustanovenie § 155 zák. č. 563/2009 Z.z. neumožňuje daňovému orgánu rozhodovať o výške pokuty, ale výška pokuty je stanovená presným výpočtom, v danom prípade 10 % z vyrubenej rozdielu dane. Kasačný súd preto vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľa týkajúcu sa nutnosti skúmania zavinenia, resp. ospravedlniteľného omylu sťažovateľa (bližšie body 16 a 17 tohto rozsudku).

36. Kasačný súd v súvislosti s objektívnou zodpovednosťou za správne delikty považuje za potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 01.12.2016 sp. zn. 1Sžf/71/2015, R 39/2017, ktorý sa týkal colného deliktu, no jeho závery sú plne aplikovateľné aj na daňový delikt a v zmysel ktorého:

„I. Z vôle zákonodarcu vlozenej do obsahu daňových predpisov nepochybne vyplýva, že celý systém daňového trestania za správne delikty je postavený na princípe objektívnej zodpovednosti, teda zdôrazňuje zodpovednosť za výsledok. Otázka zavinenia, ktorá sa rieši najmä v priestupkovom konaní, je v tejto súvislosti irelevantná, nakoľko v konaní o colných deliktach sa preukazuje len porušenie právnej povinnosti.

II. K zániku resp. redukcii zodpovednosti za colný delikt a následnému upusteniu od uloženia zodpovedajúcej sankcie by mohlo dôjsť len za existencie liberačných dôvodov stanovených priamo v zákone, podľa ktorého sa potrestanie uskutočňuje.“

37. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na zásadu zákonnosti ako aj princíp predvídateľnosti sankcie (bod 16 tohto rozsudku), tak kasačný súd uvádza, že správny delikt zakotvený v § 154 ods. 1 písm. e) zák. č. 563/2009 Z.z., za ktorý bola sťažovateľovi uložená pokuta spĺňa zásadu zákonnosti ako aj ďalšie zásady, ktoré predstavujú štandard ochrany subjektov v rámci správneho trestania, pričom krajský súd naplnenie týchto zásad v odôvodnení rozsudku vyhodnocoval.

38. Kasačný súd si dovoľí záverom v súvislosti s namietanou nesprávnou časovou postupnosťou poukázať na ustanovenie § 155 ods. 13 (pôvodne ods. 12) zák. č. 563/2009 Z.z., ktoré umožňuje zmenu a zrušenie rozhodnutia o uložení sankcie z úradnej moci, teda aj bez návrhu v prípade, ak dôjde k úprave rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Zmena prípadne zrušenie rozhodnutia o uložení sankcie je teda možná aj mimo správneho súdnictva a zák. č. 563/2009 Z.z. s ňou počítá v prípade, ak dôjde k zmene rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, ktoré bolo podkladovým rozhodnutím pre uloženie sankcie.

39. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu kasačný súd dodáva, že krajský súd sa v odôvodnení správne zaoberal pre konanie relevantnými námietkami a argumentmi, a preto nemožno rozhodnutie, v ktorom krajský súd nedal podrobnú odpoveď na všetky sťažovateľom nastolené otázky bez ďalšieho za arbitrárne, nedostatočne odôvodnené či nezákonné.

V tejto súvislosti Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného

súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016).

40. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd postupoval správne, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a v súlade so zákonom riadne právne posúdené. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní správneho súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.). Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ sa dopustil správneho deliktu.

41. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

42. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 1SŽf/71/2015, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

43. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439S.s.p.).