

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Asan/1/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018200030
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200030.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: VINÁRSTVO Viničky s.r.o., so sídlom Ladmovce 186, 076 34 Ladmovce, IČO: 36 588 016, zastúpenej advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102554419/2017 zo dňa 11. decembra 2017, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8 S 5/2018 zo dňa 23. januára 2020 v spojení s opravným uznesením č. k. 8S 5/2018-92 zo dňa 12. novembra 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

- I.
Priebeh administratívneho konania

I.A Pôvodné daňové konanie

1. Daňový úrad Košice, kontaktné miesto Kráľovský Chlmec (ďalej len „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9800404/28/12/Fab zo dňa 9. januára 2012. Na základe výsledkov kontroly správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) dodatočným platobným výmerom č. 9818301/5/1103/2012/Ric zo dňa 31. januára 2012 (ďalej len

„dodatčný platobný výmer“) znížil žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 508.374,59 € na sumu 213.184,19 €. Správca dane po vykonanej kontrole neuznal žalobkyni odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 253.202,90 € zo štyroch faktúr od spoločnosti JOMADO s.r.o. (č. 151110/J1 za vyklčovanie vinohradu, č. 151110/J2 za odvoz sute, č. 301110/J1 za odvoz sute a č. 301110/J za vyklčovanie vinohradu) z dôvodu, že žalobkyňa nepreukázala reálne vykonanie dodaných prác zamestnancami spoločnosti JOMADO s.r.o. a dokazovaním nebol preukázaný skutočný obsah dodania tak, ako bol deklarovaný dodávateľom vo faktúrach. Rovnako správca dane neuznal žalobkyni odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 41.987,50 € z faktúry č. F005/2010 zo dňa 25. novembra 2010 od dodávateľa LOGISTIC ZEMPLÍN s.r.o. za technológie pre výrobné a skladovacie priestory - projekt HATFA z dôvodu, že k dodaniu podľa faktúry od predmetného dodávateľa nedošlo v zdaňovacom období november 2010.

2. Dodatočný platobný výmer bol potvrdený rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012 (právoplatné dňa 23. mája 2012) a správna žaloba žalobkyne proti týmto rozhodnutiam bola zamietnutá rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č. k. 6 S 169/2012-87 zo dňa 28. marca 2013 v spojení s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 56/2013 zo dňa 22. mája 2014.

I.B Konanie o návrhu žalobkyne na obnovu pôvodného daňového konania

3. Žalobkyňa dňa 14. mája 2015 doručila správcovi dane návrh na obnovu konania vo veci dodatočného platobného výmeru podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 3 a 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“). Návrh žalobkyne bol rozhodnutím žalovaného č. 1116136/2015 zo dňa 9. júla 2015 zamietnutý. Toto rozhodnutie žalovaného bolo potvrdené rozhodnutím Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/19550/2015-77 zo dňa 24. septembra 2015 (právoplatné dňa 6. októbra 2015).

4. Proti rozhodnutiu Ministerstva financií Slovenskej republiky podala žalobkyňa dňa 7. decembra 2015 správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave. Ten rozsudkom č. k. 1S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 zrušil zamietajúce rozhodnutia týkajúce sa návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania a vec vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe kasačnej sťažnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom procesnom postupe Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020 opätovne zrušil zamietajúce rozhodnutia týkajúce sa návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania v predmetnej veci a vec vrátil na ďalšie konanie. Proti ostatne zmienenému rozsudku podalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky dňa 13. marca 2020 kasačnú sťažnosť, o ktorej prebieha konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 1 Sžfk 55/2020.

I.C Konanie o uložení pokuty

5. Správca dane rozhodnutím č. 101944335/2017 zo dňa 12. septembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) uložil žalobkyni podľa § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 v spojení s § 165e ods. 2 Daňového poriadku pokutu vo výške 29.519,- € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku - uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010 vo výške, ktorá je vyššia ako nadmerný odpočet, ktorý si žalobkyňa mala právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Svoje rozhodnutie správca dane odôvodnil zisteniami vyplývajúcimi z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010, resp. z právoplatného dodatočného platobného výmeru a rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012 (bližšie body 1 a 2). Výšku sankcie správca dane určil s odkazom na § 155 ods. 1 písm. f), ods. 4 a 6

Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 v spojení s § 165e ods. 2 Daňového poriadku.

6. Na základe žalobkyňou podaného odvolania žalovaný preskúmal prvostupňové rozhodnutie a toto rozhodnutím č. 102554419/2017 zo dňa 11. decembra 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo aj „žalované rozhodnutie“) ako vecne správne potvrdil. Podľa právneho názoru žalovaného bolo skutočnosťou rozhodujúcou pre uloženie sankcie práve nadobudnutie právoplatnosti dodatočného platobného výmeru (v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012), ktorým správca dane znížil žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 508.374,59 € na sumu 213.184,19 €, teda o 295.190,40 €. Práve táto skutočnosť preukazuje naplnenie skutkovej podstaty deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, za ktorý je správca dane povinný uložiť sankciu.

7. S námietkami žalobkyne o predčasnosti prvostupňového rozhodnutia spôsobenej prebiehajúcim konaním o návrhu žalobkyne na obnovu konania, ktorého výsledkom bolo vydanie dodatočného platobného výmeru a o potrebe vyčkať na definitívne rozhodnutie v predmetnej veci (bod 3 a 4) sa žalovaný nestotožnil. Zdôraznil, že paralelne prebiehajúce konanie o návrhu žalobkyne na obnovu konania je rozhodovaním o (ne)existencii dôvodov obnovy konania, nejde však o výkon dokazovania a rozhodovania vo veci, o ktorej už bolo rozhodnuté v pôvodnom konaní. Ani rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. I S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 v zásade nič nemení na právoplatnosti dodatočného platobného výmeru, teda na jeho záväznosti a zásadnej nezmeniteľnosti. Týka sa výlučne len rozhodnutí vydaných v konaní o návrhu žalobkyne na obnovu pôvodného daňového konania, nie však rozhodnutí vydaných v pôvodnom daňovom konaní. Navyše v čase rozhodovania žalovaného naďalej prebiehalo v predmetnej veci kasačné konanie. Prvostupňové rozhodnutie preto žalovaný nepovažoval za predčasné.

8. Žalovaný na záver upozornil, že ani v prípade zrušenia dodatočného platobného výmeru v dôsledku obnovy konania žalobkyňa neutrpí ujmu na svojich právach. Ide totiž o situáciu predvídanú ustanovením § 155 ods. 13 Daňového poriadku v znení účinnom v čase rozhodovania žalovaného (tomuto zodpovedá § 155 ods. 12 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 a § 155 ods. 14 Daňového poriadku v znení účinnom do 30. marca 2022), podľa ktorého 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 § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vrátiť vec na ďalšie konanie. Zastávala pritom názor, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a tiež z dôvodu, že malo dôjsť k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a zistenie skutkového stavu nebolo dostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“).

10. V podstatnom žalobkyňa namietala najmä nedostatočné zohľadnenie prebiehajúceho súdneho prieskumu rozhodnutí o návrhu žalobkyne na obnovu pôvodného daňového konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru (bod 3 a 4). Zastávala názor, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. I S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 nielenže zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1116136/2015 zo dňa 9. júla 2015 v spojení s rozhodnutím Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/19550/2015-77 zo dňa 24. septembra 2015 o zamietnutí návrhu žalobkyne na obnovu daňového

konania, ale súčasne spôsobil aj nevykonateľnosť dodatočného platobného výmeru a rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012. Tieto rozhodnutia preto nemohli byť podkladom pre vydanie prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného.

11. Žalobkyňa tvrdila, že prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného sú predčasné. Výsledkom konania o návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania (a nadväzujúceho správneho súdneho konania) môže byť zrušenie dodatočného platobného výmeru a suma, ktorá bola použitá ako základ pre výpočet výšky pokuty, môže byť zrušená. Táto skutočnosť by mala nevyhnutný dopad aj na prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného. Správca dane preto mal vyčekať s vydaním prvostupňového rozhodnutia až do ukončenia konania vo veci návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru.

12. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný, ktorý v podstatnom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v žalovanom rozhodnutí (bod 6 až 8) a zdôraznil, že sa vysporiadal so všetkými podstatnými tvrdeniami žalobkyne. Správnu žalobu žalobkyne navrhol zamietnuť.

13. Dňa 23. januára 2020 sa pred správnym súdom uskutočnilo pojednávanie. Na pojednávaní právna zástupkyňa žalobkyne upozornila správny súd, že v súdnom konaní vo veci návrhu žalobkyne o obnovu daňového konania bolo vydané rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018, ktorým tento zrušil zrušujúci rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1 S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016. Na druhej strane tiež poukázala na obdobný prípad žalobkyne (týkajúci sa odlišného zdaňovacieho obdobia), kde Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 potvrdil správnosť zrušujúceho rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 275/2015 zo dňa 21. júna 2017. Žalobkyňa akcentovala práve správnosť druhého spomínaného rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Žalovaný naopak považoval za zákonné rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018. Súčasne zdôraznil, že dodatočný platobný výmer nebol zrušený, je stále právoplatný a je preto postačujúcim podkladom pre prvostupňové rozhodnutie, ako aj pre rozhodnutie žalovaného.

14. Správny súd rozsudkom sp. zn. 8 S 5/2018 zo dňa 23. januára 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) žalobu žalobkyne zamietol. Konštatoval, že rozhodnutie žalovaného je dostatočne odôvodnené, má oporu v riadne zistenom skutkovom stave a vychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Aj podľa právneho názoru správneho súdu bol pre ustálenie záveru o spáchaní správneho deliktu ako aj pre uloženie sankcie rozhodujúci dodatočný platobný výmer v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012. Tieto rozhodnutia neboli rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 žiadnym spôsobom dotknuté, sú naďalej právoplatné, a preto predstavujú dostatočný podklad pre prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného. Zdôraznil tiež, že prvostupňové rozhodnutie nebolo vydané predčasne, keďže súdne preskúmvanie rozhodnutí o zamietnutí návrhu na obnovu daňového konania súvisí len s otázkou obnovy konania, ktorá nebola povolená. Nemá teda priamy dopad na pôvodné rozhodnutia vydané v daňovom konaní a dodatočný platobný výmer týmito rozhodnutím nebol dotknutý.

15. Poukázal aj na skutočnosť, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1 S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 bol rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 zrušený. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na odlišné rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018, toto podľa právneho názoru správneho súdu neovplyvňuje konanie o návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania v tejto veci. Je tomu tak preto, že len rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 je pre ďalší postup správnych súdov v danom súdnom konaní kasačne

záväzné. Ku dňu vydania rozhodnutia správneho súdu pritom obnova daňového konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru povolená nebola.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

16. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, predstavuje odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a je nedostatočne odôvodnený v miere porušujúcej právo sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. g), h) a f) SSP). Navrhla kasačnému súdu napádaný rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie, eventuálne tento rozsudok zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného.

17. Sťažovateľka považuje právne posúdenie predmetnej veci za nesprávne najmä preto, že v čase rozhodovania prebiehalo súdne konanie o povolení obnovy daňového konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru. Výsledok konania o povolení obnovy daňového konania je podľa právneho názoru sťažovateľky podstatný pre rozhodnutie o uložení sankcie, preto vydanie prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného pred ukončením konania o povolení obnovy daňového konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru (aj vrátane súvisiaceho súdneho konania) spôsobuje predčasnosť predmetných rozhodnutí. Navyše správny súd nezohľadnil skutočnosť, že v čase jeho rozhodovania Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1 S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020 opätovne zrušil zamietajúce rozhodnutia týkajúce sa návrhu sťažovateľky na obnovu daňového konania v predmetnej veci a vec vrátil na ďalšie konanie. Tým podľa názoru sťažovateľky povolil obnovu daňového konania.

18. Podľa názoru sťažovateľky správny súd žiadnym spôsobom neodôvodnil svoje konštatovanie o nedôvodnosti jej námietok, neprihliadal na argumentáciu sťažovateľky ako ani na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018.

19. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril žalovaný, ktorý podporil správnosť a zákonnosť rozsudku správneho súdu. Zdôraznil, že Ministerstvo financií Slovenskej republiky podalo kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020, o ktorej nebolo rozhodnuté. Poukázal na to, že predmetné súdne konanie sa týka výlučne len rozhodovania o existencii, resp. neexistencii dôvodov obnovy daňového konania. Nejde však o výkon dokazovania a rozhodnutia vo veci, o ktorej už bolo rozhodnuté v pôvodnom konaní (dodatočným platobným výmerom). Rozsudky a konanie týkajúce sa obnovy konania za zdaňovacie obdobie október 2010, na ktoré poukazuje sťažovateľka (ide najmä o rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018) podľa žalovaného nemajú priamy súvis s uložením pokuty za správny delikt za zdaňovacie obdobie november 2010. Ide totiž o samostatné a nesúvisiace konania. Kasačnú sťažnosť sťažovateľky navrhol žalovaný zamietnuť.

20. Počas kasačného konania sťažovateľka predložila rozhodnutie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/015504/2020-731 zo dňa 6. októbra 2020, ktorým bolo mimo odvolacieho konania zrušené rozhodnutie žalovaného č. 100817319/2020 zo dňa 28. apríla 2020 potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 686221/2019 zo dňa 18. decembra 2019, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel v sume 371.473,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010. Rovnako sťažovateľka predložila nasledujúce rozhodnutie žalovaného č. 534761/2020 zo dňa 20. novembra 2020, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 686221/2019 zo dňa 18. decembra 2019 a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

21. Z predložených rozhodnutí vyplýva, že ide o rozhodnutia vydané v daňovom konaní vo veci sťažovateľky týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia október 2010. Ide o rozhodnutia nasledujúce po vydaní rozhodnutia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/012301/2019-731 zo dňa 14.

júna 2019 o povolení obnovy konania v nadväznosti na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S 275/2015 zo dňa 21. júna 2017. Sťažovateľka žiada, aby kasačný súd na tieto nové skutočnosti prihliadol.

22. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že táto nie je dôvodná.

24. Kľúčovou spornou právnou otázkou, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný, je, či prebiehajúce konanie o návrhu na povolenie obnovy konania vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru, resp. prebiehajúce súdne konanie o správnej žalobe podanej proti rozhodnutiu o zamietnutí takéhoto návrhu, predstavuje prekážku pre rozhodnutie správcu dane o správnom delikte preukázanom dodatočným platobným výmerom (§ 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku).

25. Pri riešení sťažovateľkou nastolenej otázky v rámci svojich právnych úvah vychádzal kasačný súd aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu. Hoci odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (bod 22), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu).

26. Podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku sa správneho deliktu dopustí ten, kto „uplatní si nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov...“

27. Vychádzajúc z vymedzenej skutkovej podstaty predmetného správneho deliktu kasačný súd konštatuje, že pre rozhodnutie správcu dane o spáchaní tohto deliktu je rozhodujúce preukázanie skutočnosti, že uplatnený nárok (v tomto prípade nárok vyplývajúci zo zákona o DPH - vrátenie nadmerného odpočtu požadované sťažovateľkou) je vo vyššej sume ako nárok, ktorý podľa príslušných právnych predpisov mal byť uplatnený. Kasačný súd pritom zhodne so správnym súdom zastáva právny názor, že z pohľadu preukázania znakov skutkovej podstaty predmetného správneho

deliktu sú kľúčové zistenia vychádzajúce z daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 a 4 písm. b) a nasl. Daňového poriadku, resp. § 15 ods. 1 a nasl. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov; ďalej len „zákon o správe daní“), resp. z výsledkov vyrubovacieho konania (§ 68 a nasl. Daňového poriadku, resp. § 38 a nasl. zákona o správe daní). V tomto procesnom postupe totiž správca dane overuje správnosť deklarovaných tvrdení (obchodov) daňových subjektov a v nadväznosti na svoje zistenia rozhodnutiami koriguje prípadné nepresnosti. Takýmto zákonným podkladom pre konanie o správnom delikte v tejto veci je aj dodatočný platobný výmer správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012. Zároveň platí, že v kompetencii správneho orgánu, ktorý sankciu ukladá, nie je už skúmanie platobného výmeru a dôvodov pre jeho vydanie.

28. Rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní sa stáva podkladom pre rozhodovanie správcu dane v sankčnom konaní momentom nadobudnutia jeho právoplatnosti (§ 72 ods. 6 v spojení s § 63 ods. 9 Daňového poriadku, resp. § 30 ods. 9 a § 46 ods. 8 zákon o správe daní). Právoplatné rozhodnutie sa považuje za definitívne, konečné (nemožno voči nemu podať riadny opravný prostriedok), záväzné a relatívne nezmeniteľné (možno voči nemu podať len tzv. mimoriadne opravné prostriedky; KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. 1. vydanie. § 63. Bratislava: C. H. Beck, 2015, ISBN: 978-80-89603-28-2). Takéto rozhodnutie tiež požíva prezumpciu správnosti správnych rozhodnutí, tzn. že sa naň uplatňuje „vyvrátiteľná právna domnienka (presumptio iuris tantum) o tom, že treba na konkrétny správny akt bezpodmienečne nazerať ako na akt správny, ktorý je bez právnych väd“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžo 61/2016 zo dňa 23. augusta 2018).

29. V tomto smere je potrebné zdôrazniť, že uplatnenie mimoriadneho opravného prostriedku (opravný prostriedok smerujúci proti právoplatnému rozhodnutiu), osobitne pokiaľ s ním zákonodarca nespája odkladný účinok, nemá priamy dopad na právoplatnosť a ani prezumpciu správnosti a zákonnosti týmto prostriedkom napadnutého rozhodnutia. Nie je preto schopné ani ohroziť spôsobilosť dotknutého rozhodnutia byť podkladom pre rozhodovanie správcu dane v konaní o správnom delikte a rovnako nepredstavuje bez ďalšieho ani obligatórny dôvod na prerušenie nadväzujúcich konaní (argumentum a contrario § 61 ods. 1 Daňového poriadku). Právoplatnosť stráca rozhodnutie až v prípade, ak je na základe mimoriadneho opravného prostriedku aj zrušené. Konanie o návrhu účastníka konania na obnovu daňového konania má pritom charakter mimoriadneho opravného prostriedku (§ 75 ods. 1 a nasl. Daňového poriadku), s ktorým zákonodarca explicitne odkladný účinok nespája.

30. Uplatňujúc vyššie uvedené východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že dodatočný platobný výmer v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012 nadobudol právoplatnosť dňa 23. mája 2012. Tieto rozhodnutia neboli k dnešnému dňu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov zrušené a ani zmenené. Dodatočný platobný výmer správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012 predstavujú preto riadny podklad pre prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného o správnom delikte sťažovateľky podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku. S ohľadom na už uvedené, na tomto závere nič nemení ani sťažovateľkou akcentovaná skutočnosť, že dodatočný platobný výmer správcu dane napadla mimoriadnym opravným prostriedkom - návrhom na obnovu konania. Tento totiž nemá odkladný účinok a dodatočný platobný výmer podaním návrhu na obnovu konania nestratil ani svoju právoplatnosť ani svoju vykonateľnosť. Príslušné orgány pritom návrh sťažovateľky na obnovu konania, ktorým napadla dodatočný platobný výmer správcu dane, zamietli (bod 3).

31. Pokiaľ dôvodom na obligatórne prerušenie konania o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku a ani dôvodom na spochybnenie zákonnosti prvostupňového rozhodnutia a žalovaného rozhodnutia nie je v tom čase paralelne prebiehajúce konanie o návrhu sťažovateľky na obnovu konania (body 27, 28 a 30) vedúceho k vydaniu dodatočného platobného výmeru (ako podkladu prvostupňového rozhodnutia a žalovaného rozhodnutia), o to viac ním nemôže byť prebiehajúce súdne konanie o všeobecnej správnej žalobe (§ 177 a nasl. SSP) o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia o zamietnutí návrhu sťažovateľky na obnovu konania (resp. nadväzujúce

kasačné konanie). Z dôvodu uplatňovania kasačného princípu v správnom súdnictve (§ 191 ods. 1 a 4 SSP) totiž nemôže správny súd nahradiť rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy svojím vlastným rozhodnutím. Zároveň platí, že v súdnom konaní, v ktorom sa posudzuje zákonnosť rozhodnutí o obnove konania, priamym výsledkom nikdy nemôže byť zrušenie dodatočného platobného výmeru správcu dane a toto súdne konanie ani nemá vplyv na účinky dodatočného platobného výmeru. Sťažovateľka sa preto mýli, pokiaľ dôvodí, že Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1 S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020 „povolil obnovu daňového konania.“

32. Bez významu je rovnako aj argumentácia sťažovateľky rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018, ktoré sa týka len prieskumu zákonnosti rozhodnutia o zamietnutí návrhu na povolenie obnovy daňového konania v inej veci. Nemožno zohľadniť ani s prerokúvanou vecou nesúvisiace rozhodnutia Ministerstva financií Slovenskej republiky a žalovaného vydané v ďalších veciach sťažovateľky v nadväznosti na už uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (body 20 a 21). Tieto nie sú spôsobilé zrušiť a zároveň žiadnym spôsobom nespochybňujú existenciu právoplatného dodatočného výmeru správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012. A sú to práve dodatočný platobný výmer v spojení s rozhodnutím o opravnom prostriedku, ktoré predstavujú podklad prvostupňového rozhodnutia a žalovaného rozhodnutia.

33. Podľa § 155 ods. 14 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.“

34. Kasačný súd rešpektuje obavy sťažovateľky z hroziacej majetkovej ujmy v prípade pre že by vo svojej snahe o povolenie obnovy daňového konania bola úspešná. Dáva však do pozornosti, že aj táto situácia je príslušnou právnou úpravou predvídaná, konkrétne v § 155 ods. 14 Daňového poriadku (tomuto zodpovedá § 155 ods. 13 Daňového poriadku v znení účinnom v čase rozhodovania žalovaného a § 155 ods. 12 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015). Citované ustanovenie predstavuje garanciu, že ani v prípade povolenia obnovy daňového konania a vydania nového, pre sťažovateľku priaznivejšieho, rozhodnutia, nedôjde k ujme na jej právach.

35. Vychádzajúc z už uvedeného kasačný súd uzatvára, že sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom správneho súdu (bod 14) a tento považuje za zákonný.

36. Pre úplnosť vo vzťahu k ďalším námietkam sťažovateľky kasačný súd dodáva, že rozsudok správneho súdu považuje aj za náležite odôvodnený. Správny súd sa vysporiadal so všetkými pre jeho rozhodnutie podstatnými otázkami a argumentami vznesenými sťažovateľkou (body 14 a 15 tohto rozsudku, ako aj body 20, 22, 23, 26 a 28 napádaného rozsudku). Vo vzťahu k námietke sťažovateľky týkajúcej sa odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľka v rozpore s § 440 ods. 2 SSP jasne nevymedzila tento svoj sťažnostný dôvod. Najmä neoznačila žiadnu ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu a ani neobjasnila, prečo s ňou má byť napádaný rozsudok v rozpore. Ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu, s ktorou by mal byť napádaný rozsudok správneho súdu v rozpore pritom nie je známa ani kasačnému súdu. Aj tento sťažnostný dôvod preto považoval kasačný súd za nedôvodný.

V. Záver

37. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a nezistil ani neodôvodnený odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní, a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

39. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.