

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Asan/25/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200234
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200234.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu: HÍD Építőipari Zártkörűen Működő Részvénytársaság, so sídlom Karikás Frigyes utca 20., 1138 Budapešť, Maďarsko, právne zastúpený: Benkóczki, Baláz - advokáti, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36A, Bratislava-Staré mesto, IČO: 35 917 148, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 101216949/2019 zo dňa 22. mája 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/86/2019-65 z 18. júna 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

Žalobcovi sa voči žalovanému p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

1. Predmetom posúdenia kasačného súdu je aplikácia zásady použitia neskoršej priaznivejšej právnej úpravy (princíp retroaktivity in mitius) v rámci konania o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“).

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

2. Rozhodnutím Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda (ďalej „správca dane“) č. 100325019/2019 zo dňa 29. januára 2019 (ďalej „Prvostupňové rozhodnutie“) bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 15.989,20 Eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku - uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2014 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal uplatniť.

3. Proti Prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca dňa 6. marca 2019 odvolanie v ktorom najmä tvrdil, že správca dane nepostupoval správne, ak neposudzoval aj možnosť použitia § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2016 pre prípad, že by nový výpočet výšky pokuty zavedený do Daňového poriadku novelou zák.č. 269/2015 Z.z. bol pre daňový subjekt priaznivejší. Podstatou odvolania bolo, že nový výpočet výšky pokuty by bol nižší pri zohľadnení doby trvania správneho deliktu, v zmysle zásady, že pri trestaní, ukladaní trestu sa má vždy aplikovať nová právna úprava ak je pre páchatel'a (delikventa) výhodnejšia.

4. Sťažovateľ sa s odvolacími dôvodmi žalobcu nestotožnil a svojim rozhodnutím číslo 101216949/2019 zo dňa 22. mája 2019 (ďalej „Napadnuté rozhodnutie“) Prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5. Voči Napadnutému rozhodnutiu podal žalobca dňa 19. júla 2019 správnu žalobu, ktorej podstatným žalobným bodom bol ním tvrdý odvolací dôvod - že pri ukladaní trestu sa má aplikovať nová právna úprava, ak je pre páchatel'a výhodnejšia.

6. Sťažovateľ so žalobným bodom žalobcu nesúhlasil a podľa jeho názoru zásadu použitia miernejšieho ustanovenia pre sankciu, pokiaľ je to pre daňový subjekt priaznivejšie, je možné uplatniť len vtedy, keď to právny predpis upravujúci sankcie umožňuje. V posudzovanom prípade bol podľa sťažovateľa postup správcu dane upravený v prechodnom ustanovení § 165e ods. 2 Daňového poriadku, kde je zároveň stanovené aj časové rozlíšenie použitia právneho predpisu a pri uložení sankcie správca dane takto postupoval.

7. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu a poukázal na ústavný princíp zakotvený v čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj na zásady trestného práva, ktoré sú aplikovateľné na správne trestanie so zreteľom na čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky a v nadväznosti na § 2 ods. 1 Trestného zákona. Správny súd sa tak stotožnil so žalobným bodom žalobcu o prípustnosti retroaktivity v prospech žalobcu v správnom konaní, odvodenej od zásad trestného práva, ktorá sa primerane uplatní v správnom trestaní. Správny súd poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR (III. ÚS 142/2011, III. ÚS 441/2013). Podľa správneho súdu správne orgány boli povinné zohľadniť princíp retroaktivity in mitius a prípadné nezohľadnenie tohto princípu môže viesť k nezákonnosti rozhodnutí správnych orgánov.

8. Správny súd poukázal aj na odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy R (91) 1 členským štátom o správnych sankciách, konkrétne na jeho zásadu 2, bod 2, podľa ktorej „ak po spáchaní správneho deliktu nadobudli účinnosť menej represívne sankcie, mali by sa uplatniť, ak by bolo výhodnejšie pre osobu a uloženie sankcie proti ktorej správny súd rozhoduje.“

9. Správny súd preto napadnuté rozhodnutie sťažovateľa podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) zrušil a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

10. Voči rozhodnutiu správneho súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. Za nesprávne právne posúdenie sťažovateľ považuje uplatnenie princípu retroaktivity in mitius v posudzovanom prípade. Poukázal na to, že správca dane postupoval v súlade so zásadou zákonnosti a uplatnil postup stanovený v prechodnom ustanovení § 165e ods. 2 Daňového poriadku.

12. Podľa sťažovateľa s analógiou trestného práva je potrebné disponovať tak, aby nedošlo k ujme ani na strane daňových subjektov ani na strane záujmov štátu, ktoré sú chránené predpismi správneho

práva. Poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 1As/27/2008-67 v zmysle ktorého použitie analógie v správnom trestaní je prípustné iba v obmedzenom rozsahu.

13. K odporúčaniu Výboru ministrov Rady Európy R (91) 1 členským štátom o správnych sankciách sťažovateľ uviedol, že nemá záväzný charakter a nenachádza sa v ňom požiadavka na to, aby sa pomocou analógie aplikovali na oblasť správneho trestania bez výhrad všetky ustanovenia týkajúce sa trestného práva.

14. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 9. septembra 2020. V celom rozsahu sa stotožnil s napadnutým rozhodnutím správneho súdu. Výklad právnej otázky aplikácie princípu retroaktivity in mitius nastolený sťažovateľom považuje za nesúladný s čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Poukázal taktiež na publikovanú judikatúru správnych sudov, napr. na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Szd/12/2009, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod R 22/2012.

III.

Posúdenie kasačného súdu

15. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 10Asan/25/2020. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Podstatou kasačného bodu sťažovateľa je, že princíp retroaktivity in mitius sa má použiť iba v prípade, ak to právny predpis umožňuje, t.j. pokiaľ má správny orgán na výber z dvoch zákonných možností úprav, čo nebol posudzovaný prípad.

17. Kasačný súd sa plne stotožňuje s právnym posúdením veci správnym súdom ako i s odôvodnením napadnutého rozhodnutia správneho súdu.

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

19. Podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 „správca dane uloží pokutu vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy o ktorú správca dane znížil uplatnený nárok podľa osobitných predpisov, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/“.

20. Podľa § 155 ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 „Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 10% zo sumy podľa odseku 1 písm. f/; ...“.

21. Podľa § 155 ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 „Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f/ nedosiahne 10%, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 10% zo sumy podľa odseku 1 písm. f/;...“.

22. Podľa prechodného ustanovenia § 165e ods. 2 Daňového poriadku „Podľa § 155 v znení účinnom do 31. decembra 2015 sa pri ukladaní pokuty postupuje, ak k podaniu dodatočného daňového priznania, doručeniu oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, spísaniu zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručeniu oznámenia o daňovej kontrole, doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo k doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň došlo do 31. decembra 2015.“.

23. Podľa § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2016 „Pokuta podľa odseku 1 písm. f/ až h/ sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania alebo do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po spísaní zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo po doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, alebo do dňa doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok nie menej ako 1% z vyrubenej sumy najviac však vo výške vyrubenej sumy. Pri vyrubení dane vyrubovacím rozkazom sa pokuta vypočíta spôsobom podľa prvej vety do dňa vyrubenia dane.“.

24. Kasačný súd rovnako ako správny súd nemá za sporné, že právna úprava správneho trestania žalobcu v posudzovanom prípade za použitia § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 1. januára 2016 by bola pre žalobcu výhodnejšia. Spornou otázkou ostáva aplikácia novej úpravy § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 1. januára 2016 v prípade správneho deliktu žalobcu podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku, ku ktorému došlo do 31. decembra 2015.

25. Kasačný súd si je vedomý znenia prechodného ustanovenia § 165e ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého sa malo postupovať podľa § 155 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015, t.j. bez aplikácie novej úpravy § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 1. januára 2016, ktorá by bola pre žalobcu výhodnejšia.

26. Kasačný súd však poukazuje na čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou, pričom podľa čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný. Neskorší zákon sa použije, ak je to pre páchatel'a priaznivejšie. Uplatnenie týchto ústavných princípov i v správnom konaní (pri správnom trestaní) vyplýva z § 5 ods. 1 SSP, podľa ktorého sa konanie pred správnym súdom riadi aj princípmi, na ktorých spočíva Civilný sporový poriadok a ktoré sa na konanie pred správnym súdom použijú primerane, pričom podľa týchto princípov platí, že každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít a že každé ustanovenie tohto zákona je potrebné vykladať najmä v súlade s Ústavou Slovenskej republiky.

27. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Szd/12/2009 z 18. februára 2010 publikovaného v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 22/2012 „Zásada stanovená čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky sa vzťahuje na všetky delikty verejného práva, teda aj na ukladanie sankcií za porušenie povinností vo vzťahoch chránených správnym právom.“.

28. Aplikácia zásady použitia neskoršej priaznivejšej právnej úpravy zo strany správneho súdu, ktorá nastala až po vydaní (právoplatnosti) preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu, bola Najvyšším súdom Slovenskej republiky taktiež judikovaná rozsudkom sp.zn. 4Asan/2/2019 z 5. novembra 2019 publikovaným v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č.

R 20/2021. Podľa právnej vety tohto rozhodnutia "Rešpektujúc princípy správneho trestania, ak správne orgány v rámci konania o správnom delikte uložili sankciu v súlade s právnou úpravou účinnou v čase, keď o tejto sankcii rozhodovali, avšak následne v priebehu súdneho prieskumu došlo k zmene právnej úpravy v prospech páchatel'a, ktorý namietol neprimeranosť (neproporcionálnosť) peňažnej sankcie, pôvodne uloženej správnym orgánom, je povinnosťou správneho súdu prihliadať na zmenu v právnej úprave sankcie, a to aj v prípade, že táto zmena nastala hoci až po právoplatnosti rozhodnutí správnych orgánov vo veci samej."

29. Žalobca sa už v konaní pred správcom dane a sťažovateľom domáhal použitia pre žalobcu priaznivejšej úpravy § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 01. januára 2016. Táto argumentácia žalobcu bola i podstatou jeho odvolacích dôvodov voči Prvostupňovému rozhodnutiu. Kasačný súd preto nevzhladol dôvod na odchýlenie sa od vyššie uvedených rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikovaných v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky.

30. Z uvedeného vyplýva, že i napriek prechodnému ustanoveniu § 165e ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 01. januára 2016 bolo povinnosťou sťažovateľa a správcu dane postupovať tak, aby nedošlo k porušeniu ústavného princípu zakotveného v čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj zásad trestného práva, v rozsahu v akom sú aplikovateľné aj na správne trestanie so zreteľom na čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky a v nadväznosti na § 2 ods. 1 Trestného zákona. Bolo tak povinnosťou sťažovateľa a správcu dane prihliadnuť na zmenu v právnej úprave sankcie v prospech žalobcu.

31. Podľa kasačného súdu práve takýto ústavne konformný postup správnych orgánov je vyjadrením zásady zákonnosti podľa Ústavy Slovenskej republiky a podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane ani sťažovateľ tak však nepostupovali a preto správny súd napadnuté rozhodnutie sťažovateľa správne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

32. Kasačný súd sa preto s kasačným bodom sťažovateľa z dôvodov uvedených vyššie nestotožnil a považuje ho za nedôvodný.

33. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči sťažovateľovi (žalovanému) právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne, po právoplatnosti rozsudku, správny súd samostatným uznesením. Sťažovateľ v konaní úspech nemal a preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP).

34. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

