

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/85/2022
Identifikačné číslo spisu: 8020200213
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8020200213.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): HYDINA SK, s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, IČO: 46 645 454, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNER | ADVOKÁTI, s.r.o. so sídlom Dunajská 2317/32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100247848/2020 zo dňa 23. januára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/20/2020-79 zo dňa 24. marca 2022, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/20/2020-79 zo dňa 24. marca 2022 sa z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie a rozhodnutie.

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 1S/20/2020-79 zo dňa 24. marca 2022 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100247848/2020 zo dňa 23. januára 2020. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 175 ods. 1 a § 168 ods. 1 S.s.p. tak, že ich náhradu účastníkom konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 100247848/2020 zo dňa 23. januára 2020 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 Prešov č.102440714/2019 zo dňa 25. októbra 2019, ktorým podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 17 469,90 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia predchádzal postup správcu dane - Daňového úradu Prešov, ktorý začal dňa 10. marca 2014 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013 a z tejto kontroly vyhotovil protokol č. 21243180/2015 zo dňa 16. novembra 2015. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č.103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 174 699,33 €, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške 4 780,97 € a vyrubil daň v sume 169 918,36 €.

4. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2015 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie potvrdil. Rozhodnutie žalovaného nadobudlo právoplatnosť dňa 8. decembra 2016.

5. Na základe toho vydal správca dane dňa 25. októbra 2019 rozhodnutie č. 102440714/2019, ktorým uložil žalobcovi pokutu vo výške 17 469,90 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku - uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH.

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 23. januára 2020 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty potvrdil.

7. Žalobca napadol rozhodnutie žalovaného žalobou, v ktorej namietal, že rozhodnutie žalovaného je príliš všeobecné a široko koncipované a neodráža konkrétnu situáciu žalobcu. Daňovým orgánom vytýkal, že nepostupovali v súlade s § 155 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Tieto skutočnosti pri ukladaní sankcie neboli vzaté do úvahy. Nie je zrejmé, ako žalovaný a správca dane vyhodnotili závažnosť protiprávneho konania žalobcu, resp. v čom videli protiprávnosť konania žalobcu. Mal za to, že závažnosť porušenia povinností treba posúdiť z hľadiska významu porušenej povinnosti vo vzťahu k verejnému záujmu, ktorý sa uložením zákonnej povinnosti chráni. Z napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé ani to, ako bolo zobrať do úvahy trvanie protiprávneho stavu, ani to aké malo porušenie povinností následky. Poukázal na to, že riadny chod spravodlivosti v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), ako aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, zaväzuje súdy a orgány verejnej správy na odôvodňovanie rozhodnutí. Nepreskúmateľné rozhodnutia zakladajú protiústavný stav a tento postup je nezlučiteľný so zásadou spravodlivosti konania.

8. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia dospel k záveru, že v predmetnej právnej veci bol presne a nadovšetku pochybnosť zistený skutkový stav, na základe ktorého mohol správca dane a žalovaný v súlade so zákonom konštatovať spáchanie správneho deliktu žalobcom a takto zistený skutkový stav má oporu v administratívnom spise. Žalovaný ako odvolací orgán sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu v odvolaní, pokiaľ ide o úplné zistenie skutkového stavu veci, zistenie protiprávneho konania zo strany žalobcu, preskúmania tvrdení o procesných vadách v postupe správcu dane. Krajský súd poukázal aj na ust. § 155 ods. 11 písm. b/ Daňového poriadku, v zmysle ktorého pokutu nemožno uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správcu dane, ak sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e/ až h/.

9. Ďalej krajský súd vyslovil názor, že ust. § 155 ods. 3 Daňového poriadku upravuje povinnosť správcu dane pri určovaní výšky pokuty prihliadať na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, avšak uvedené ustanovenie je možné chápať len v súvislosti, ak zákonodarca umožnil správne orgánu rozhodovanie v rámci medzi správnej úvahy, ktorá vyplýva zo zákona. Ustanovenie § 155 ods. 1 písm. a/ až e/ Daňového poriadku umožňuje rozhodovanie v medziach stanovenej správnej úvahy, avšak v prípade pokuty podľa § 155 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku zákon stanovuje taxatívne určený spôsob výpočtu výšky pokuty, preto aplikácia ustanovenia § 155 ods. 3 Daňového poriadku je v tomto prípade vylúčená. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Asan/4/2020 zo dňa 25. marca 2021, sp.zn.

1Asan/8/2020 zo dňa 25. marca 2021. Do pozornosti dal aj rozsudok sp.zn. 6Sžf/12/2016 zo dňa 21. februára 2018, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a rozhodnutí súdov SR č. 1/2019 pod č. 10. Tento právny záver bol podrobený prieskumu Ústavným súdom SR z hľadiska jeho ústavnej udržateľnosti a to v konaní vedenom pod sp.zn. II. ÚS 387/2018. V prípade žalobcu síce nebola sankcia v § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 Daňového poriadku stanovená presným určením sumy, ale bola stanovená presným postupom výpočtu výšky sankcie, ktorý je pre správny orgán záväzný a nie je možné sa na základe správneho uváženia od tohto postupu odchyliť, prípadne uložiť sankciu nižšiu alebo vyššiu, než sankciu vypočítanú zákonom stanoveným postupom.

10. S poukazom na vyššie uvedené a s prihliadnutím na citovanú judikatúru mal správny súd za to, že v danom prípade možno skúmať iba správnosť výpočtu uloženej sankcie. V tomto smere však žalobca žiadne pochybenie žalovaného nenamietal a správny súd v intenciách postupu podľa § 195 S.s.p. ani takéto pochybenie nezistil. Vo vzťahu k námietke o neprávoplatnom základnom rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že žalobca žiadnu vecnú alebo právnu argumentáciu spochybňujúcu dátum nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zo dňa 25. októbra 2019 správne súdu nepredložil, a rovnako tak žiadne pochybnosti o tom, že toto rozhodnutie sa stalo právoplatným dňa 8. decembra 2016 nevyplývajú ani z obsahu administratívneho spisu žalovaného. Správny súd preto nevidel dôvod spochybniť záver o tom, že podmienky na uloženie pokuty za správny delikt boli v čase jej uloženia splnené.

11. Krajský súd tak dospel k právne záveru totožnému s tým, ku ktorému dospeli daňové orgány a rozhodol, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané správne a v súlade so zákonom, pričom nedošlo k porušeniu zákona, zákonom chránených záujmov žalobcu a nedošlo ani k porušeniu jeho subjektívnych práv, ktoré mu zaručuje Ústava SR, ako aj Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

12. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ v prvom rade poukázal na nesúlad rozhodnutia správca dane o uložení pokuty, ktoré bolo vydané dňa 25. októbra 2019 a ktoré malo podľa informácií správneho súdu nadobudnúť právoplatnosť dňa 8. decembra 2016. Z predmetného sťažovateľovi nie je zrejmé, ako správny súd dospel k záveru o nadobudnutí právoplatnosti približne tri roky spätne od dňa vydania rozhodnutia o uložení pokuty. Ďalej citoval ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Uvedené predstavuje obligatórnu náležitosť rozhodnutia o uložení pokuty, bez ohľadu na to, za aký daňový delikt sa pokuta ukladá. Dôvod, na základe ktorého musí každé rozhodnutie obsahovať predmetnú úvahu aj v prípade, ak ustanovenia príslušných právnych predpisov ustanovujú taxatívne výšku pokuty, a teda neumožňuje uplatniť správnu úvahu je predovšetkým ten, aby správca dane bližšie konkretizoval akými úvahami sa viedol pri rozhodovaní o uložení pokuty, nie o jej výške a rovnako, aj aby adresát pokuty nadobudol pocit vyššej miery spravodlivosti a oprávnenosti predmetného rozhodnutia. Uvedené odôvodnenie a prihliadnutie na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu tak musí byť v každom odôvodnení rozhodnutia bez ohľadu na druh uloženej pokuty aj s prihliadnutím na skutočnosť, že uvedené ustanovenia predstavujú taxatívne ustanovenie Daňového poriadku. Správca dane a ani žalovaný teda nemôžu opomenúť prehliadnúť a odôvodniť závažnosť, trvanie, následky protiprávneho stavu a nemôžu sa svojvoľne rozhodnúť, že z dôvodu taxatívne určenej výšky pokuty neuvedú posúdenie závažnosti týchto skutočností. Uvedené je v rozpore s princípmi právnej istoty a spravodlivosti. Nestotožnil sa ani s poukazom správneho súdu na judikatúru Najvyššieho súdu SR, nakoľko táto sa týkala oblasti verejného obstarávania, kde pokuta bola určená pevnou výškou číselnej hodnoty pokuty, čo nie je posudzovaný prípad, v ktorom je pokuta určená percentom, pričom sú definované mechanizmy jej výpočtu. Navyše išlo o pokutu uloženú podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní, v ktorom konaní na rozdiel od konania o uložení pokuty podľa Daňového poriadku, mal možnosť sa oboznámiť s podkladmi a predložiť argumentáciu vo svoj prospech. Sťažovateľ vyjadril aj pochybnosti, či uložená pokuta má preventívny charakter, ak k nej pristúpil správca dane po štyroch rokoch od porušenia právnej povinnosti. Zdôraznil, že správca dane mal dlhšiu dobu vedomosť o existencii v rozhodnutí popísaných skutočností. Správca dane pristúpil k uloženiu pokuty po dlhom čase a navyše za situácie, keď si sťažovateľ príkladne plní svoje povinnosti voči správcovi dane. Sťažovateľ zdôraznil aj potrebu správcu dane postupovať podľa § 3

ods. 2 Daňového poriadku. Taktiež uviedol, že uloženie pokuty nie je povinnosťou, ale právom správcu dane, ku ktorému ma pristúpiť iba vtedy, ak nedôjde k dobrovoľnému splneniu povinnosti adresátom. Argumentoval i tým, že štátne orgány môžu konať iba tak, ako im to ukladajú právne predpisy. Ako zásadné pochybenie daňových orgánov označil to, že si neobstarali dostatok podkladov pre rozhodnutie vo veci, pritom tak daňové orgány a napokon ani krajský súd nezohľadnili, resp. nevysporiadali sa so sťažovateľom uvádzanými dôkazmi a argumentmi. Uvedené malo podľa sťažovateľa, ktorý sa odvolával aj napr. na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžfk/57/2017 za následok nepreskúmateľnosť jeho rozhodnutia. Žiadal preto, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby ho zmenil a rozhodnutie žalovaného ako i správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti považujúc a vyhodnotiac jednotlivé námietky sťažovateľa za nedôvodné mal za to, že uloženie pokuty za správny delikt je v súlade s platnou právnou úpravou, rozhodnutia daňových orgánov sú zákonné a správne. Rozsudok správneho súdu považoval za správny a preto žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

14. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (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). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

16. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100247848/2020 zo dňa 23. januára 2020, v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102440714/2019 zo dňa 25. októbra 2019, ktorým podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku bola sťažovateľovi uložená pokuta vo výške 17 469,90 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH.

17. Sťažovateľ úvodom kasačnej sťažnosti poukázal na bod. 53 kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, v ktorom konštatoval, že „vo vzťahu k námietke o neprávoplatnom základnom rozhodnutí je potrebné poukázať na skutočnosť, že žalobca žiadnu vecnú alebo právnu argumentáciu spochybňujúcu dátum nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu č.102440698/2019 zo dňa 25.10.2019 správneho súdu nepredložil, a rovnako tak žiadne pochybnosti o tom, že toto rozhodnutie sa stalo právoplatným 08.12.2016 nevyplývajú ani z obsahu administratívneho spisu žalovaného. Správny súd preto nevidel dôvod spochybníť záver o tom, že podmienky na uloženie pokuty za správny delikt boli v čase jej uloženia splnené“. Podľa názoru sťažovateľa nie je zrejmé, ako správny súd dospel k záveru o nadobudnutí právoplatnosti približne tri roky spätne odo dňa vydania rozhodnutia o uložení pokuty. Kasačný súd poukazuje na to, že správny súd v tomto smere skutočne nepostupoval dôsledne, keď jednotlivé rozhodnutia správcu dane a žalovaného identifikoval/označoval zmätočne, t.j. bez toho, aby bolo zrejmé, ktoré z ním označených rozhodnutí sa týkalo vyrubovacieho

konania (podkladové rozhodnutie) a ktoré malo byť rozhodnutím o uložení sankcie - pokuty. Rozhodnutie žalovaného o určení rozdielu dane, resp. nepriznaní nadmerného odpočtu sťažovateľovi malo pritom nadobudnúť právoplatnosť dňa 8. decembra 2016, pričom naň nadväzujúce rozhodnutie o uložení pokuty zo dňa 25. októbra 2019 sa malo stať po rozhodnutí žalovaného právoplatným dňa 28. januára 2020. Vysporiadanie sa správneho súdu s uvedenou námietkou žalobcu tak nebolo možné hodnotiť ako dostatočné a preskúmateľné.

18. V ďalších bodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ vytýkal krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci v súvislosti s vyhodnotením jeho námietky týkajúcej sa nerešpektovania ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku (do 31. decembra 2015 ust. § 155 ods. 3 Daňového poriadku) daňovými orgánmi, keď pri ukladaní pokuty neprihliadali na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Podľa sťažovateľa ide o obligatórnu náležitosť rozhodnutia o uložení pokuty, bez ohľadu na to, za aký daňový delikt sa pokuta ukladá, t.j. aj v prípade, ak ustanovenia príslušných právnych predpisov ustanovujú taxatívne výšku pokuty. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v danej veci bola sťažovateľovi uložená pokuta podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku, ktorá je v zmysle § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 Daňového poriadku určená presne stanovenou výškou percentuálnej sadzby, pričom konečná výška pokuty závisí od sumy porušenia daňovej povinnosti, teda od sumy, o ktorú mal byť štát ukrátený, v danom prípade neoprávneným uplatnením odpočtu DPH vo väčšom rozsahu, ako bol nárok, ktorý si mal právo sťažovateľ uplatniť podľa zákona o DPH. Uvedená právna úprava tak pri stanovení výšky pokuty správcovi dane nedáva priestor na zohľadnenie ďalších právnych okolností (v tom zmysle, ako sú vymedzené v ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku), ktorých zohľadnenie by v konečnom dôsledku mohlo mať vplyv na výšku uloženej pokuty. Prijatie opačného výkladu by totiž viedlo k postupu správcu dane (ktorému právna prikazuje povinnosť obligatórne vyvodiť deliktuálnu zodpovednosť uložením pokuty zákonom popísaným spôsobom/výpočtom) v rozpore so zákonom.

19. Z uvedeného vyplýva, že zákonom stanovená povinnosť správcu dane prihliadať na skutočnosti vymedzené v ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku sa viaže na správne/finančné delikty postihované sankciou, ktorej výška je stanovená rozpätím. Inými slovami ani postup správcu dane, ktorý by sa v odôvodnení rozhodnutia o uložení pokuty zaoberal právnymi okolnosťami podľa ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku by nemohol viesť k uloženiu pokuty v inej výške ako tej, ktorá je (exaktne) stanovená výpočtom. Pri takto normatívne vymedzenej sankcii iba jediným spôsobom sankcionovania preto ani podľa názoru kasačného súdu sa nemožno zaoberať posúdením toho, či správca dane mal aplikovať jednotlivé kritéria správnej úvahy. Zákonodarca tak pre vyvodenie deliktuálnej zodpovednosti - uloženie pokuty podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku vyžaduje správcom dane preukázané naplnenie znakov skutkovej podstaty správneho deliktu a výpočet uloženej pokuty, ktorý musí byť sankčnom rozhodnutí v tomto smere zrozumiteľne popísaný/odôvodnený. Námietku sťažovateľa o tom, že daňové orgány mali pri uložení sankcie prihliadať na závažnosť, trvanie a následky správneho deliktu spôsobom predpokladaným v ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku preto kasačný súd nepovažoval za dôvodnú.

20. 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.

21. Podľa § 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, spisaniu 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.

22. Podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2015 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.

23. Podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 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 súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní.

24. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov, správca dane uloží pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní.

25. Podľa § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov 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.

26. 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/; 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/.

27. Podľa § 155 ods. 5 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f/ nedosiahne 10%, pokuta sa uloží vo výške 10% ročne zo sumy podľa odseku 1 písm. f/. Ak dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. h/ nedosiahne 7%, pokuta sa uloží vo výške 7% ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. h/. Ak základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. g/ nedosiahne 3%, pokuta sa uloží vo výške 3% ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g/.

28. Kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ tak v konaní pred krajským súdom, ale i súdom kasačným opakovane namieta neprimeranosť uloženej pokuty ako takú (nielen s odvolávaním sa na potrebu zohľadnenia okolností podľa § 155 ods. 4 Daňového poriadku). Je nutné uviesť, že trestanie za správne delikty podlieha rovnakému režimu ako trestanie za spáchanie trestného činu. Uvedené vyplýva jednak zo znenia čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj len „Dohovor“) a Odporúčania výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách schváleného výborom ministrov 13. februára 1991 (ďalej aj len „Odporúčanie výboru ministrov“). Uvedený názor bol ustálený aj judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj len „ESLP“) napríklad v rozsudku Neumaister v. Rakúsko z júla 1976. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky sp.zn. 3Sž/68/2004, sp.zn. 3Sž/85/2007, sp.zn. 8Sžo/28/2007, sp.zn. 8Sžo/147/2008, sp.zn. 2Sžf/9/2010, sp.zn. 2Sžf/44/2011, či sp.zn. 5Sž/21/2010) je jednotná v názore, že trestanie za správne delikty (priestupky, správne delikty právnických osôb a správne delikty fyzických osôb - podnikateľov) musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. Z uvedeného vyplýva, že čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky vyjadruje síce trestnoprávnu zásadu, ktorá je však univerzálne aplikovateľná aj pri správnom trestaní. Táto zásada navyše nie je len vyabstrahovaná z obsahu tohto ustanovenia, ale je navyše explicitnou súčasťou normatívneho textu Ústavy Slovenskej republiky.

29. Spornou sa tak môže nepochybné javiť aj otázka, či je možné trestnoprávnu zásadu jednoznačne formulovanú v ústave aplikovať v situácii, kedy zákon obsahuje intertemporálne ustanovenie prikazujúce orgánu verejnej správy aplikovať konkrétnu právnu úpravu, ktorá je pre páchatel'a menej priaznivá a tým sa dostáva do konfliktu so znením normatívneho textu právneho predpisu vyššej právnej sily. V prejednávanej veci sa jedná konkrétne o ustanovenie § 165e ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého mal správca dane pri ukladaní pokuty postupovať podľa právnej úpravy účinnej do 31. decembra 2015. Touto otázkou sa už zaoberal kasačný súd napr. v rozsudku sp.zn. 10Asan/6/2019 zo dňa 30. júna 2020, v ktorom riešil právnu otázku konfliktu intertemporálneho ustanovenia § 165e ods. 2 Daňového poriadku s čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky a kde konštatoval, že: „47. Zároveň je však nutné povedať, že samotná skutočnosť, že postup správcu dane bol súladný s právnu normou vyjadrenou v ustanovení § 165e ods. 2 daňového poriadku ešte sama o sebe neznamená, že rozhodnutia správcu dane, resp. sťažovateľa sú v súlade so zásadami uplatňovanými pri ukladaní administratívnych trestov, ktoré musia daňové orgány pri ukladaní pokút vždy brať na zreteľ ... 55. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd ustálil, že správca dane a sťažovateľ boli povinní rešpektovať základné princípy správneho trestania, v posudzovanom prípade predovšetkým zásadu neprípustnosti analógie v neprospech páchatel'a, čo znamená, že pri ukladaní pokuty sa dáva prednosť novšiemu zákonu, ak je pre páchatel'a priaznivejší. Táto výnimka sa vzťahuje výlučne na zákony pre páchatel'a priaznivejšie, v žiadnom prípade sa nemôže vzťahovať na zákon, ktorý je pre páchatel'a nepriaznivejší. Vzhľadom na to, že rozhodnutia daňových orgánov oboch inštancií vykazujú absenciu odôvodnenia v načrtnutom smere, kasačný súd nemohol konštatovať, že v konaní pred daňovými orgánmi boli zachované základné princípy správneho trestania.“

30. Kasačný súd si je vedomý nutnosti správcu dane postupovať v súlade s príslušnou zákonnou úpravou pri ukladaní pokuty postupom v zmysle § 165e ods. 2 Daňového poriadku. Dodržanie postupu síce ustanoveného zákonom, ktorý je však v rozpore so zásadami vyplývajúcimi priamo z normatívneho textu Ústavy SR aplikovanými pri správnom trestaní nie je možné považovať za zákonné. Orgány verejnej správy sú pri svojich postupoch povinné vždy dbať o dodržanie zásad, ktoré tvoria právnym poriadkom garantovaný štandard ochrany práv osôb. Nie je pritom relevantné, či sú tieto zásady obsiahnuté v právnych predpisoch vyššej právnej sily konkretizované alebo rozvedené v právnych predpisoch nižšej právnej sily, podľa ktorých orgány verejnej správy vo veci konajú.

31. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na to, že na rozdiel od spôsobu výpočtu pokuty do 31. decembra 2015, nový spôsob výpočtu zohľadňuje už aj počet dní trvania správneho deliktu, čo je vždy priaznivejšie ak doba trvania správneho deliktu je kratšia ako 365 dní, keďže bola zavedená ročná úroková sadzba (p.a.). Právnu úpravou účinnou od 1. januára 2016 sa teda zaviedol do výpočtu pokuty časový prvok (doba trvania správneho deliktu), t.j. významnou veličinou pre výpočet pokuty je počet dní omeškania s „dorubom“ na príslušnej dani zistenom pri daňovej kontrole a úroková sadzba sa zmenila na ročnú (p.a.).

32. Kasačný súd uvádza, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nezaoberal posúdením toho, či aj napriek zneniu § 165e ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupoval správne, ak v posudzovanej veci v čase uloženia pokuty neaplikoval § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2016, t.j., či nový spôsob výpočtu výšky pokuty by bol pre sťažovateľa priaznivejší, teda vypočítaná pokuta by bola nižšia pri zohľadnení doby trvania správneho deliktu (v danom prípade odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania do uplynutia lehoty podľa § 16 ods. 9 Daňového poriadku), v zmysle zásady, že pri trestaní, ukladaní trestu sa má vždy aplikovať nová právna úprava ak je pre páchatel'a/delikventa výhodnejšia. Navyše krajský súd v bode 34. rozsudku ust. § 155 ods. 2 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov citoval, no bez toho, aby bolo zrejmé, v akých súvislostiach, resp. na odôvodnenie správnosti ktorých záverov daňových orgánov ho v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal.

33. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že krajský súd správne vyhodnotil, že pri uložení sankcie (stanovenej presným výpočtom) právna úprava neumožňuje zohľadňovať závažnosť, trvanie, či následky správneho deliktu spôsobom predpokladaným v ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku. Doba trvania správneho deliktu, t.j. časový prvok sa však zohľadňuje v rámci výpočtu

pokuty podľa neskoršej právnej úpravy - § 155 ods. 2 Daňového poriadku a v tomto smere predstavuje jednu zo skutočností, ktorá môže mať vplyv na výšku uloženej pokuty. Záver správneho súdu o nedôvodnosti žaloby sťažovateľa bez posúdenia vyššie načrtnutých právnych otázok preto kasačný súd považoval za predčasný.

34. Kasačný súd podľa § 462 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd bude v ďalšom konaní viazaný vyššie uvedeným právnym názorom kasačného súdu s tým, že svoje rozhodnutie náležité odôvodní a to predovšetkým vo vzťahu k otázke zmeny právnej úpravy v kontexte ústavnej zásady uvedenej v čl. 50 ods. 6 druhej vete Ústavy SR, a teda či aplikácia neskoršej právnej úpravy neumožňuje uloženie nižšej pokuty sťažovateľovi i napriek zneniu intertemporálneho ustanovenia § 165e ods. 2 Daňového poriadku.

35. Podľa § 462 ods. 1 S.s.p., ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

36. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

37. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie :

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