

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Asan/6/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200159
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6018200159.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: KAMWOOD, s.r.o., IČO: 36 628 654, Skladištná 4676, Lučenec, právne zastúpeného: Advokátska kancelária UHAL s.r.o., Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100013964/2018, č. 100013850/2018, č. 100013567/2018, č. 100013916/2018, č. 100013781/2018, č. 100013647/2018, č. 100013472/2018 a č. 100013736/2018, všetky zo dňa 03.01.2018 a o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100701709/2018, č. 100703323/2018 a č. 100702723/2018, všetky zo dňa 10.04.2018, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti I., II., IV. a V. výroku právoplatného rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/49/2018-158 zo dňa 17.10.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 102362150/2017 zo dňa 13.11.2017 podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, uložil žalobcovi pokutu vo výške 562 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“). Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013964/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

2. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102361163/2017 zo dňa 10.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku v znení účinnom do

31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 1.031,10 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013850/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

3. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102356800/2017 zo dňa 13.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 1.647,30 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013560/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

4. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102361880/2017 zo dňa 13.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 1.401,20 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013916/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

5. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102360710/2017 zo dňa 10.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 806,20 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013781/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

6. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102359133/2017 zo dňa 10.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 1.939,40 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013647/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

7. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102355908/2017 zo dňa 10.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 797 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013472/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

8. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 102359813/2017 zo dňa 10.11.2017 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 4.204,70 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100013736/2018 zo dňa 03.01.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

9. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 100112938/2018 zo dňa 12.01.2018 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 3.382,10 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100701709/2018 zo dňa 10.04.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

10. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 100113269/2018 zo dňa 12.01.2018 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 6.199,60 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100703323/2018 zo dňa 10.04.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

11. Daňový úrad Banská Bystrica, ako správca dane, rozhodnutím č. 100113137/2018 zo dňa 12.01.2018 uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, vo výške 4.930,90 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a to za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100702723/2018 zo dňa 10.04.2018 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

II. Konanie na krajskom súde

12. Uznesením Krajského súdu Banskej Bystrici č. k. 23S/49/2018-47 zo dňa 22.05.2018 došlo k spojeniu vecí (1/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013964/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 23S/49/2018; 2/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013850/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 23S/50/2018; 3/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013560/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 23S/51/2018; 4/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013916/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 23S/52/2018; 5/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013781/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 24S/47/2018; 6/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013647/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 24S/48/2018; 7/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013472/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 24S/49/2018; 8/ správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100013736/2018 zo dňa 03.01.2018 vedená pod sp. zn. 24S/50/2018) s tým, že ďalej budú vedené v spoločnom konaní pod sp. zn. 23S/49/2018, nakoľko správny súd mal preukázanú skutočnosť, že sa jedná o totožnosť účastníkov konania a zároveň vecí spolu skutkovo súvisia, pričom právna argumentácia žalobcu obsiahnutá v správnych žalobách je totožná.

13. Uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/49/2018-126 zo dňa 04.09.2018 došlo k spojeniu vecí, ktoré boli spojené na spoločné konanie vyššie uvedeným uznesením a sú vedené pod sp. zn. 23S/49/2018 a vecí, ktoré začali na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 23S/75/2018 (správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100701709/2018 zo dňa 10.04.2018), sp. zn. 23S/76/2018 (správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100703323/2018 zo dňa 10.04.2018), sp. zn. 23S/77/2018 (správna žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia sťažovateľa č. 100702723/2018 zo dňa 10.04.2018) na spoločné konanie, ktoré bude vedené pod sp. zn. 23S/49/2018.

14. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti

rozhodnutí a postupu žalovaného č. 100013567/2018, č. 100013647/2018, č. 100013472/2018 a č. 100013736/2018, všetky zo dňa 03.01.2018 a preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného č. 100701709/2018, č.100703323/2018 a č. 100702723/2018, všetky zo dňa 10.04.2018, zamietol ako nedôvodné s tým, že rozhodnutia žalovaného č. 100013964/2018, č. 100013850/2018, č. 100013916/2018, č. 100013781/2018, všetky zo dňa 03.01.2018 podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. zrušil pre ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a veci vrátil žalovanému na ďalšie konania. Náhradu trov konania krajský súd priznal žalobcovi v plnom rozsahu vo veciach, v ktorých bol úspešný (vo výroku I., II., IV. a V.).

15. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd konštatoval, že všetky žaloby (11), o ktorých sa koná v spoločnom konaní sú žalobami vo veciach správneho trestania. Pokuty boli uložené žalobcovi vo všetkých 11-tich prípadoch za naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu v zmysle § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, v zmysle ktorého 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. Pokuty boli uložené (v prvých ôsmich žalobách) v zmysle § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015. V ostatných prípadoch bola pokuta uložená podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015.

16. V ďalšom správny súd uviedol, že v prvých ôsmich žalobách navrhuje žalobca zrušiť rozhodnutia z dôvodu § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. (je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov) a z dôvodu § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p. (došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej) a v posledných troch žalobách žiada zrušiť rozhodnutia pre dôvod ustanovený v § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. (zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci), konkrétne z dôvodov bližšie popísaných a rozvedených v jednotlivých žalobách.

17. Poznamenal, že ak žalobca tvrdil, že rozhodnutia o pokute sú vydané predčasne vzhľadom na prebiehajúce konanie na Ústavnom súde SR, tak podanie ústavnej sťažnosti nie je dôvodom prerušenia konania o pokute, nakoľko zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva pre správcu dane možnosť nevyrubiť pokutu v dôsledku tejto skutočnosti, ak rozhodnutia vydané vo vyrubovacom konaní sú právoplatné. Podanie ústavnej sťažnosti považoval správny súd za irelevantné vo vzťahu k posudzovaniu možnosti vydať rozhodnutia o pokute. Správca dane nemá možnosť zvažovať či vydá rozhodnutie o pokute, vzhľadom na znenie § 155 daňového poriadku, ak nastali zákonom predpokladané skutočnosti. Ani podanie správnej žaloby, ktorou by bolo napadnuté rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní, za predpokladu, že by jej nebol priznaný odkladný účinok (predtým odklad vykonateľnosti) neznamená prekážku pre správcu dane na vydanie rozhodnutia o pokute.

18. Čo sa týka žalobnej námietky o nedostatočne zistenom skutkovom stave, ktorý nepostačoval na právne posúdenie veci, krajský súd konštatoval, že žalobca neuviedol, v čom konkrétnom spočíva táto vada, čo malo byť preukázané, resp. čo preukázané nebolo. Žalobca neuviedol aké úkony by bolo potrebné doplniť, ktoré neboli urobené, prípadne aké ďalšie dôkazy by mal orgán verejnej správy zadovážiť, aby bolo zistenie skutkového stavu postačujúce. Ak rozhodnutia vydané vo vyrubovacom konaní sú právoplatné, potom je dostatočne preukázané, že došlo k spáchaniu správnych deliktov, za ktoré boli žalobcovi dôvodne uložené pokuty. Z uvedených dôvodov žaloby na základe žalobných bodov, pre ktoré žiadal žalobca zrušiť rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. (posledné tri žaloby) a písm. g) S.s.p. (prvých osem žalôb), podľa názoru konajúceho súdu neobstoja.

19. V ďalšom správny súd posudzoval dôvodnosť žalôb na základe žalobných bodov, pre ktoré žiadal žalobca zrušiť rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. (prvých osem žalôb) a tiež či je daný niektorý z dôvodov podľa § 195 písm. a) až e) S.s.p., čo by odôvodňovalo postup správneho súdu podľa § 196 S.s.p., a to u všetkých jedenástich žalobách.

20. Krajský súd ustálil, že právo na uloženie pokút nebolo prekludované, pretože správne delikty boli

zistené v roku 2015, všetky rozhodnutia vydané vo vyrubovacích konaniach, na základe ktorých bolo následne vydané rozhodnutie o pokutách, nadobudli právoplatnosť dňa 07.10.2015. Teda päťročná lehota na uloženie pokút plynie do 31.12.2020, pričom pokuty boli uložené správcom dane v roku 2017 (13.11.2017, 10.11.2017 a posledné tri rozhodnutia 12.01.2018), resp. rozhodnutia žalovaného, ktorými došlo k potvrdeniu týchto rozhodnutí nadobudli právoplatnosť v januári 2018, posledné 3 v apríli 2018 (t. j. za predpokladu, že v zákonom stanovenej lehote musia byť už právoplatne uložené pokuty).

21. V ďalšom zdôraznil, že v danom prípade neprichádza do úvahy použitie absorpčnej zásady, pretože to nie je účelné, ale ani možné.

22. Zároveň krajský súd uviedol, že posudzoval otázku, či daňové orgány nepochybili, ak v jednotlivých rozhodnutiach konštatujú, že žalobca svojim konaním naplnil skutkovú podstatu správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku účinného od 01.01.2012, ak k uplatneniu si nároku podľa zákona o DPH vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo žalobca uplatniť došlo v roku 2011, t. j. k podaniu daňových priznaní (s výnimkou zdaňovacieho obdobia december 2011, za ktoré podal daňové priznanie dňa 23.01.2012). Dodal, že s uvedeným súvisí zodpovedanie otázky, kedy došlo k spáchaniu správneho deliktu. Správny súd vyjadril názor, že nie je v zásade správne tvrdenie, že delikvent svojim konaním naplní skutkovú podstatu správneho deliktu podľa zákona, ktorý v čase jeho spáchania ešte nebol účinný. Je potrebné odlišovať určenie akého správneho deliktu a podľa akého právneho predpisu (v ktorom je definovaná skutková podstata správneho deliktu) sa žalobca dopustil od ukladania sankcie za takéto konanie, ktoré v danom prípade rieši prechodné ustanovenie v § 165 ods. 2 daňového poriadku. Prípadným pochybením však nedošlo k zásahu do žiadnych práv žalobcu, nebol ukrátený na svojich právach, vzhľadom na obdobnú (v podstate rovnakú) právnu úpravu v zákone č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorej bolo konanie žalobcu tiež považované za správny delikt a vzhľadom na rovnaký dôsledok, teda rovnaký trest (pokuta sa ukladala podľa rovnakého algoritmu, v rovnakej výške), preto správny súd v rámci posudzovania, či nedošlo k porušeniu zásad trestania nemusí na túto skutočnosť prihliadať, v konečnom dôsledku nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Dodal, že v oboch prípadoch sa rovnako uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Porovnaním právnej úpravy podľa zákona č. 511/1992 Zb. a podľa daňového poriadku konštatoval, že právna úprava v zákone č. 511/1992 Zb. nie je, čo sa týka výšky sankcie, pre žalobcu priaznivejšia, právna úprava je rovnaká, preto daňové orgány postupovali správne, ak pristúpili k priamej aplikabilite daňového poriadku, a to aj v prípade ak by sa sankcie odvíjali od spáchania deliktov pred 01.01.2012 (za predpokladu, že by za rozhodujúci bol považovaný dátum podania daňového priznania).

23. Následne správny súd vyslovil názor, že ukládanie pokuty sa odvíja od právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, čo je rozhodujúcou skutočnosťou pre uloženie sankcie, ktorú predpokladá § 165 ods. 2 daňového poriadku, od tohto okamihu plynie aj lehota pre trestanie, preto aplikovanie daňového poriadku správny súd považoval jednoznačne za správne. Ďalej správny súd posudzoval, a to aj napriek zneniu § 165e ods. 2 daňového poriadku, či daňové orgány postupovali správne, ak vo všetkých posudzovaných veciach v čase ukladania pokút neaplikovali § 155 ods. 2 daňového poriadku v znení platnom od 01.01.2016, ak nový algoritmus výpočtu výšky pokuty zavedený do daňového poriadku novelou zákonom č. 269/2015 Z. z. by bol pre žalobcu 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.

24. Na rozdiel od algoritmu výpočtu pokuty platného do 31.12.2015 (používal sa aj podľa zákona č. 511/1992 Zb.), keď sa určovala vo výške 10 x základná úroková sadzba ECB x suma, nový algoritmus 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.). Novelou daňového poriadku, účinnou od 01.01.2016 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.). Po prepočítaní výšky pokuty za správny delikt, ktorého sa dopustil žalobca v jednotlivých zdaňovacích obdobiach za použitia nového algoritmu je zrejmé, že pokuta je nižšia, teda výhodnejšia pre žalobcu pri sankcionovaní porušenia povinností pri daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2011 (cca 773 Eur namiesto 806,20 Eur), október 2011 (cca 902 Eur namiesto 1.031,10 Eur), november 2011 (cca 1.109 Eur namiesto 1.401,20 Eur) a december 2011 (cca 397 Eur namiesto 562 Eur), pri zohľadnení doby trvania správneho deliktu.

25. S poukazom na ustanovenie § 74 ods. 2 daňového poriadku a posudzujúc žalobnú námietku o nepreskúmateľnosti rozhodnutí pre nedostatok dôvodov správny súd dospel k záveru, že je dôvodná vo vzťahu k žalobám smerujúcim proti rozhodnutiam žalovaného o pokute za zdaňovacie obdobia september 2011, október 2011, november 2011 a december 2011, pretože daňové orgány sa v odôvodnení svojich rozhodnutí vôbec nevyporiadali s neaplikovaním (vylúčením) novej priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu, ako daňový subjekt postihovaný sankciou. Súhlasil s argumentáciou žalobcu, že rozhodnutie má byť presvedčivé a argumentácia v odôvodnení má poslúžiť ako protiargumentácia pre účastníka konania, ktorý s rozhodnutím nesúhlasí. Ak teda v týchto žalobách konštatoval správny súd opodstatnenosť žalobných námietok síce v konečnom dôsledku súvisiacich s možným porušením zásad trestania, nepovažoval správny súd za potrebné postupovať podľa § 196 S.s.p., pretože už uznanie žalobnej námietky o tvrdenej nepreskúmateľnosti rozhodnutí v dôsledku nedostatočného odôvodnenia rozhodnutí, vyústilo do zrušenia žalobami napadnutých rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p.

26. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou vo všetkých žalobách o nedostatočnom odôvodnení, ale vyhodnotil, že u tých žalôb, kde výška pokuty vypočítaná podľa algoritmu pred novelou (do 31.12.2015) bola pre žalobcu priaznivejšia, t. j. v týchto veciach neboli zistené žiadne potenciálne vady trestania (§ 195 S.s.p.), a teda v ďalšom konaní po prípadnom zrušení a vrátení týchto vecí, by nebolo možné očakávať iný, pre žalobcu priaznivejší výsledok, nebol dôvod pristúpiť k zrušeniu týchto rozhodnutí. Preto súd zrušil len tie rozhodnutia žalovaného z dôvodu ich nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, kde je potrebné sa zo strany žalovaného vysporiadať s novou priaznivejšou právnou úpravou pre žalobcu, platnou od 01.01.2016, v zmysle ktorej vzhľadom na zistený skutkový stav v konkrétnych zdaňovacích obdobiach, za použitia nového algoritmu výpočtu výšky pokuty, ktorý počítal s časovým prvkom - trvaním správneho deliktu, by mu mohla byť uložená pokuta v nižšej výške. Podľa názoru správneho súdu, žalovaný reflektujúc na odvolania, mal zaujať stanovisko aj k možnosti uplatnenia zásad pri ukladaní pokút majúcich vplyv na ich výšku, a nie sa uspokojiť len so závermi správcu dane s konštatovaním, že žalobca v odvolaniach konkrétne nenamietal výšku uložených pokút.

27. Krajský súd dal do pozornosti, že významným pri sankcionovaní správnych delikventov je dokument, upravujúci zásady pri ukladaní administratívnych trestov (vrátane pokút ukladaných daňovými orgánmi), a to Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy č. R(91)1 členským štátom o správnych sankciách. Zo Zásady č. 2 bod 2 Odporúčania vyplýva, že pri ukladaní sankcií sa má aplikovať právny predpis priaznivejší pre páchatel'a; predmetná zásada upravuje okamžité uplatnenie menej prísnych právnych predpisov. Zásady vyplývajúce z Odporúčania R(91)1, ako aj z Trestného poriadku (zásady trestného konania) a z Trestného zákona (zásady ukladania trestov), t. j. uplatňované zásady trestania musia byť dodržané už aj v konaní pred daňovými orgánmi, inak by vždy boli ich rozhodnutia zaťažené vadami trestania, t. j. potenciálnym zrušením takýchto rozhodnutí v rámci správneho súdnictva (§ 195 písm. a) až e) S.s.p.), keďže správny súd musí prihliadať na ich dodržanie, a to aj nad rozsah žalobných bodov. Preto podľa názoru správneho súdu prechodné ustanovenie § 165e ods. 2 daňového poriadku je správne aplikované len na tie zdaňovacie obdobia, kde by aplikácia daňového poriadku v znení do 31.12.2015, bola pre postihovaného pokutou výhodnejšia. Zrušením rozhodnutí žalovaného a vrátením vecí žalovanému na ďalšie konanie je zabezpečená garancia riadneho dvojinštančného konania, t. j. žalovaný v ďalšom konaní vyhodnotí nanovo odvolania, na základe ktorých preskúma napadnuté rozhodnutia správcu dane v rozsahu požadovanom v jednotlivých odvolaniach, teda v celom rozsahu a v zmysle § 74 ods. 2 druhá veta daňového poriadku zohľadní pri právnom posúdení veci možnosť postupu za dodržania zásad trestania a vyhodnotí správnosť rozhodnutí

správcu dane aj z hľadiska dodržania zásad trestania (zásad trestného konania a zásad pri ukladaní trestov), pričom svoje rozhodnutie náležite odôvodní v súlade s § 63 ods. 5 daňového poriadku.

III. Konanie na kasačnom súde

28. Rozsudok napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou s tým, že s rozsudkom správneho súdu sa nestotožnil, pretože zrušené rozhodnutia správcu dane Daňového úradu považoval za opodstatnené z dôvodov, ktoré už sťažovateľ uviedol tak vo svojich rozhodnutiach, ako aj vo svojom stanovisku k žalobám. Vyjadril nesúhlas so závermi správneho súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku, nakoľko zastáva názor, že senát správneho súdu rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

29. Sťažovateľ nesúhlasí so záverom prijatý správnym súdom, že žalobná námietka žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného pre nedostatok dôvodov je dôvodná, nakoľko daňové orgány sa v odôvodnení svojich rozhodnutí vôbec nevysporiadali s aplikovaním (vylúčením) novej priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu, ako daňový subjekt postihovaný sankciou.

30. Podmienky postupu správcu dane pri ukladaní pokuty podľa § 155 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 a podľa § 155 daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2016 sú jednoznačne stanovené práve v prechodnom ustanovení § 165e ods. 2 citovaného zákona. Keďže ku skutočnosti rozhodujúcej pre výpočet výšky pokút uložených žalobcovi - spísanie zápisnice o začatí správcom dane vykonanej daňovej kontroly došlo do 31.12.2015 (Zápisnica o začatí daňovej kontroly bola spísaná dňa 20.09.2012), sťažovateľ trvá na to, že postup správcu dane bol plne v súlade s citovaným prechodným ustanovením daňového poriadku, a teda v danej veci nemala byť výška pokút uložených žalobcovi vypočítaná podľa ustanovenia § 155 daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2016.

31. Sťažovateľ trval na tom, že žalobcom podané odvolania proti rozhodnutiam správcu dane preskúmal v zmysle ustanovenia § 74 ods. 2 daňového poriadku, a že pri preskúmaní odvolaniami napadnutých rozhodnutí nevyšli najavo skutočnosti či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré by mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Vzhľadom na uvedené skutočnosti - žalobca v podaných odvolaniach nenamietal neaplikovanie novej právnej úpravy pri ukladaní uložených pokút a v nadväznosti na citované prechodné ustanovenie daňového poriadku, má žalovaný za to, že nevysporiadanie sa s neaplikovaním (vylúčením) novej priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu v odôvodnení žalobou napadnutých rozhodnutí, nemôže byť dôvodom preukazujúcim nepreskúmateľnosť žalobami napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov tak, ako to správny súd uzavrel v bode 120. napadnutého rozsudku.

32. Sťažovateľ trval na tom, že odôvodnenia žalobou napadnutých a správnym súdom zrušených rozhodnutí obsahujú všetky zákonné náležitosti uvedené v § 63 ods. 5 daňového poriadku a že v dostatočnom rozsahu reflektoval na žalobcom podané odvolania proti rozhodnutiam správcu dane.

33. Podľa názoru žalovaného je potrebné s analógiou trestného práva disponovať tak, aby nedochádzalo k ujme ani na strane daňových subjektov, ani na strane záujmov štátu, ktoré sú chránené predpismi správneho práva. S poukazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 As 27/2008-67 konštatoval, že v daňovom poriadku nie je „medzera“, pre ktorú by bolo potrebné aplikovať trestné konanie na správne (administratívne) trestanie.

34. Samotná skutočnosť, že značná časť procesných práv, ktoré prislúchajú obvinenému v trestnom konaní, sa prostredníctvom judikatúry aplikuje aj vo veciach správneho trestania, však neznamená, že sa v rámci správneho trestania v daňovom práve majú aplikovať úplne všetky práva obvineného, ktoré sa uplatňujú v trestnom konaní. Trestné konanie a správne trestanie sú dve samostatné oblasti, pričom správne trestanie umožňuje jednoduchšie a menej formálne postupy, než tie, ktoré sa uplatňujú v trestnom konaní (Rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžpu/1/2013).

35. V Odporúčani Výboru ministrov Rady Európy č. (91)1 členským štátom o správnych sankciách sú uvedené zásady zákonnosti, retroaktivity, ne bis in idem, rýchlosti konania, ukončenia každého konania rozhodnutím, informovanosti o obvinení a povahe dôkazov. V predmetnom Odporúčaní sa nenachádza požiadavka na to, aby sa pomocou analógie aplikovali na oblasť správneho trestania bez výhrad všetky ustanovenia týkajúce sa trestného práva. Sťažovateľ mal zato, že v danej veci boli všetky zásady uvedené v Odporúčaní Výboru ministrov Rady Európy rešpektované a dodržané už konaním v súlade s daňovým poriadkom.

36. Nedostatky v rozhodovaní správneho súdu, zhrnuté v prijatých záveroch súdu uvedených v sťažnosťou napadnutom rozsudku, predstavujú podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačné dôvody v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p, keďže správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia.

37. Záverom navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

38. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril v podaní zo dňa 21.03.2019, v ktorom s poukazom na ustanovenia § 74 ods. 2 daňového poriadku uviedol, že síce v podaných odvolaniach nenamietal neaplikovanie novej priaznivejšej právnej úpravy, no sťažovateľ bol povinný na túto okolnosť prihliadnúť a náležite sa s ňou vysporiadať. Pokiaľ tak neurobil a vydal rozhodnutie bez zohľadnenia tak závažnej okolnosti akou bolo opomenutie prvostupňového orgánu aplikovať na daný skutkový stav novú priaznivejšiu právnu úpravu, podľa žalobcu niet pochýb o tom, že rozhodnutia sťažovateľa, ktoré krajský súd zrušil, trpeli vadou nepreskúmateľnosti. Rozsudok krajského súdu tak považoval za vecne správny. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a priznal mu náhradu trov konania vo výške 100 %.

IV. Právny názor NS SR

39. Senát Najvyššieho súdu 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. 1 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 jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júna 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

40. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu v tej časti, v ktorej zrušil rozhodnutia žalovaného č. 100013964/2018, č. 100013850/2018, č. 100013916/2018, č. 100013781/2018, všetky zo dňa 03.01.2018, ktorým zamietol odvolania žalobcu a potvrdil rozhodnutia orgánu verejnej správy prvej inštancie č. 102362150/2017 zo dňa 13.11.2017, č. 102361163/2017 zo dňa 10.11.2017, č. 102361880/2017 zo dňa 13.11.2017, č. 102360710/2017 zo dňa 10.11.2017, ktorými boli žalobcovi uložené pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych

predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

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

Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku, 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).

Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku, 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.

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, 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.

41. Krajský súd rozhodujúc o žalobách na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom preskúmané rozhodnutia žalovaného č. 100013964/2018, č. 100013850/2018, č. 100013916/2018, č. 100013781/2018, všetky zo dňa 03.01.2018 podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že tieto trpia nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov. Ostatné správne žaloby žalobcu podľa § 190 S.s.p. zamietol.

42. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti v zásade zameril na konštatovanie súladu zrušených rozhodnutí sťažovateľa s ustanovením § 63 ods. 5 daňového poriadku s tým, že tieto obsahujú všetky zákonné náležitosti a v dostatočnom rozsahu reflektovali na žalobcom podané odvolania, preto nesúhlasil so záverom správneho súdu o nepreskúmateľnosti predmetných rozhodnutí pre nedostatok dôvodov, keď sa daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí vôbec nevysporiadali s neaplikovaním, resp. vylúčením novej priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu, ktorý je daňovým subjektom postihovaným sankciou. Dal do pozornosti, že žalobca vo svojich odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane namietal výlučne skutočnosť súvisiace s nepriznaním nároku na oslobodenie od dane za zdaňovacie obdobie január 2011 a podanie ústavnej sťažnosti v súvislosti so zdaňovacím obdobím august 2011. Zdôraznil, že postupoval v zmysle prechodných ustanovení k úpravám účinným od 01.01.2016 (ustanovenie § 165e ods. 2 daňového poriadku), a teda pri ukladaní pokuty postupoval podľa ustanovenia § 155 v znení účinnom do 31.12.2015. Mal za to, že v predmetnej veci boli všetky zásady uvedené v Odporúčaní Výboru ministrov Rady Európy rešpektované a dodržané už konaním v súlade s daňovým poriadkom.

43. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu ustálil, že kľúčovou a pre rozhodnutie vo veci zásadnou otázkou, ktorá bola medzi účastníkmi konania sporná, bola otázka, či žalobami napadnuté rozhodnutia sťažovateľa obsahujú odôvodnenie v súlade s ustanovením § 63 ods. 5

daňového poriadku.

44. Je nutné zdôrazniť, že odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou, ktorá musí plniť niekoľko funkcií. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa naplňa jedno zo základných pravidiel konania - posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, čo následne vedie k tomu, aby fyzické, resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť. Odôvodnenie rozhodnutia správneho (daňového) orgánu musí zodpovedať skutočným výsledkom správneho (daňového) konania tak, ako to predpokladá § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

45. Vo svetle uvedeného sa kasačný súd stotožnil s tvrdením sťažovateľa o odvolaní žalobcu voči prvoinštančným správny rozhodnutiam, nakoľko zo súdneho a pripojeného administratívneho spisu sťažovateľa niet pochyb o tom, že žalobca v odvolaniach smerujúcich proti rozhodnutiam správcu dane, ktorými mu bola uložená pokuta za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, uviedol námietky, ktoré sa týkali výlučne nepriznania nároku na oslobodenie od dane a podania ústavnej sťažnosti, nenamietal výšku uloženej pokuty ani jej výpočet.

46. Kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že rozumie postupu sťažovateľa, ktorý pri ukladaní sankcie postupoval v súlade s ustanovením § 165e ods. 2 daňového poriadku, ktorý obsahuje prechodné ustanovenia vzťahujúce sa k ukladaní pokút. V nadväznosti na úpravu pokút pri ich ukladaní sa ustanovuje postupovať podľa § 155 v znení účinnom do 31.12.2015, 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 31.12.2015. Vzhľadom ku skutočnosti, že Zápisnica o začatí daňovej kontroly bola spísaná dňa 20.09.2012, kasačný súd súhlasí s tvrdením sťažovateľa, že postup správcu dane bol plne v súlade s uvedeným prechodným ustanovením daňového poriadku.

47. Zároveň je však nutné povedať, že samotná skutočnosť, že postup správcu dane bol súladný s právnou normou vyjadrenou v ustanovení § 165e ods. 2 daňového poriadku ešte sama o sebe neznamena, 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.

48. Ustanovením čl. 1 ods. 2 ústavy sa Slovenská republika zaviazala, že uznáva a dodržiava všeobecné záväzné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná a svoje ďalšie medzinárodné záväzky. V intenciách čl. 154c Ústavy Slovenskej republiky je Európsky dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd (publ. pod č. 209/1992 Zb.) súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a má prednosť pred zákonom, ak zabezpečuje väčší rozsah ústavných práv a slobôd. Podľa čl. 6 ods. 1 prvá veta Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu. V zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva treba pojmy „trestné obvinenie“ a „práva a záväzky občianskej povahy“, pokiaľ ide o rozsah aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru, vykladať autonómne od ich definovania vo vnútroštátnom právnom poriadku členských štátov dohovoru (pozri napr. rozsudok Neumeister v. Rakúsko z júla 1976).

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, 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 tohto hľadiska treba vykladať aj všetky záruky, ktoré sa poskytujú obvinenému z trestného činu. Hranice medzi trestnými deliktami, za ktoré ukladá trest súd a deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené prirodzenými právnymi princípmi. Keďže čl. 6 ods. 1 prvá veta dohovoru hovorí „o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia“ je podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevyhnutné poskytnúť záruky a práva, ktoré sú zakotvené v trestnom zákone a trestnom poriadku nielen obvinenému z trestného činu, ale aj subjektu, voči ktorému je vyvodzovaná administratívnoprávna zodpovednosť.

50. Napokon aj Odporúčanie výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách, schválené Výborom ministrov 13.02.1991 na 452. zasadnutí zástupcov ministrov odporúča vládam členských štátov, aby sa vo svojom práve aj praxi riadili zásadami, ktoré vyplývajú z tohto odporúčania. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti tohto odporúčania, je v ňom uvedené, že sa vzťahuje na správne akty, ktorými sa ukladá postih za správanie, ktoré je v rozpore s uplatniteľnými pravidlami, či už ide o pokuty alebo iné opatrenia trestnej povahy bez ohľadu na to, či majú peňažnú alebo inú povahu. Tieto druhy postihu sa považujú za správne sankcie. Podľa zásady č. 6 tohto odporúčania je nevyhnutné v rámci správneho konania vo veciach správnych sankcií poskytovať okrem záruk spravodlivého správneho konania v zmysle rezolúcie (77)31 aj pevne zavedené záruky v trestnom konaní.

51. V predmetnej veci, keďže ide o preskúvanie zákonnosti rozhodnutí a postupov správnych orgánov o postihu za správny delikt s uložením peňažnej pokuty, treba podľa názoru súdu aplikovať na danú vec čl. 6 ods. 1 prvá časť dohovoru.

52. Vo svetle uvedeného poukazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 5Sžf/1/2013 zo dňa 30.01.2014: „Vychádzajúc z čl. 6 ods. 1 veta prvá Dohovoru, z Odporúčania výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách schváleného Výborom ministrov 13. februára 1991 (ďalej aj „odporúčanie o správnych sankciách“) ako aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok Neumeister v. Rakúsko z júla 1976) Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej dnes už ustálenej judikatúre opakovane vyslovil názor, 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. Je preto nevyhnutné poskytnúť záruky a práva, ktoré sú zakotvené v trestnom zákone a trestnom poriadku nielen obvinenému z trestného činu, ale aj subjektu, voči ktorému je vyvodzovaná administratívnoprávna zodpovednosť, čo napokon vyplýva aj zo zásady č. 6 odporúčania o správnych sankciách, podľa ktorej je nevyhnutné v rámci správneho konania vo veciach správnych sankcií poskytovať okrem záruk spravodlivého správneho konania v zmysle rezolúcie (77)31 aj pevne zavedené záruky v trestnom konaní. Nemožno pritom opomenúť, že hranice medzi trestnými deliktami, za ktoré ukladá trest súd a správny deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené prirodzeno-právnymi princípmi. ... S poukazom na vyššie uvedené, najvyšší súd opätovne dáva do pozornosti, že v správnom trestaní je nutné rešpektovať základné princípy trestania, medzi ktoré patrí aj princíp zákonnosti (legality), ktorý je spojený s uplatnením zásady nullum crimen sine lege (žiadny trestný čin bez zákona), nulla poena sine lege (žiadny trest bez zákona), z ktorej taktiež vyplýva neprípustnosť analógie v neprospech páchatel'a. Tento princíp je zakotvený aj v čl. 49 Ústavy Slovenskej republiky, pričom táto ústavná ochrana sa týka nielen trestného konania, ale je potrebné ju aplikovať aj v konaní o správnych deliktoch. Podmienky trestnej (aj deliktuálnej) zodpovednosti a ukladania sankcií sa nesmú rozširovať prostredníctvom analógie a páchatel'a možno postihnúť len trestom, ktorý výslovne ustanovuje zákon. ... Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (pozri bližšie napr. 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 tom, že tieto princípy sa v správnom trestaní v plnom rozsahu aplikujú, a 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 tohto hľadiska treba vykladať aj všetky záruky, ktoré sa poskytujú obvinenému z trestného činu. Hranice medzi trestnými deliktami, za ktoré ukladá trest súd a deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené

prirodzeno-právnymi princípmi. V administratívnom trestaní treba rešpektovať Odporúčanie výboru ministrov [Rady Európy (91)] z 13. februára 1991 (relative aux sanctions administratives), podľa ktorého pre ukládanie administratívnych sankcií platia analogicky zásady ukládania sankcií trestných s tým, že správny (administratívny) postih protiprávneho chovania možno uplatniť len v primeranej lehote. Keďže administratívne trestanie má aj podľa judikatúry EŠLP trestnoprávny charakter, treba vychádzať z Ústavy Slovenskej republiky (čl. 50) a analogicky aj z Trestného zákona.“

53. Z uvedeného vyplýva, že v rámci správneho trestania vyvodzujú orgány verejnej správy administratívno-právnu zodpovednosť voči spravovaným fyzickým a právnickým osobám, ktoré sa dopustili protiprávneho konania porušením spoločenských vzťahov chránených správnym právom. Orgán verejnej správy je pri tomto druhu konania (správne trestanie) povinný aplikovať niekoľko druhov zásad. Tieto základné pravidlá, idey či hodnoty právnej úpravy ovplyvňujú výklad a aplikáciu právneho predpisu a ich nerešpektovanie môže mať za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia alebo opatrenia.

54. Navyše je potrebné uviesť, že právne vzťahy zo správy daní patria do oblasti práva verejného, a v rámci neho potom porušenia zákona sankcionované ukladaním pokuty patria do oblasti správneho trestania. Ukládanie pokuty je dôsledkom porušenia právnej povinnosti zo strany určitého subjektu, teda majú nesporné sankčný charakter, a preto je nevyhnutné pri ich ukladaní, resp. uplatňovaní, dodržiavať aj zásady platné pre správne trestanie. Podľa týchto zásad sa nový právny predpis môže použiť len vtedy, ak to zákon výslovne ustanovuje, alebo ak je to pre účastníka (daňový subjekt) výhodnejšie. V danom prípade je preto nepochybné, že sťažovateľ a správca dane ako daňové orgány musia tieto zásady správneho trestania rešpektovať.

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.

56. Z odôvodnenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd zrušil vyššie uvedené preskúmané rozhodnutia žalovaného v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p., pretože tieto považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Mal za to, že daňové orgány sa v odôvodnení svojich rozhodnutí vôbec nevyporiadali s neaplikovaním (vylúčením) novej priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská, tak sa s ním stotožňuje v celom rozsahu.

58. Na zdôraznenie správnosti záveru krajského súdu kasačný súd doplnia, že nie je postačujúce, aby orgán verejnej správy bez ďalšieho (formálne) či nekriticky prevzal nedostatočne zdôvodnený záver, ku ktorému dospel správca dane, ale je potrebné, aby náležite dbal na dostatočné, jasné, zrozumiteľné, presvedčivé a úplné zdôvodnenie, ako aj uvedenie konkrétnych odborných argumentov, na ktorých sa rozhodnutie zakladá. Je vecou orgánov verejnej správy dbať, aby ich rozhodnutia boli po obsahovej stránke náležite vyčerpávajúce a predstavovali relevantný podklad pre vyvodenie právnych záverov samotného orgánu verejnej správy. K uvedenému súčasne dodáva, že absencia odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov v otázke aplikácie novšieho a pre žalobcu priaznivejšieho zákona pri ukladaní sankcií spôsobila, že tieto rozhodnutia vykazujú znaky nepreskúmateľnosti.

59. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je jednou z najzávažnejších väd, ktorými môže byť napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie zaťažené. Nesporne ide o takú vadu, ktorá bráni správne súdu napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie (alebo ich časť) preskúmať. Zjednodušene povedané, nepreskúmateľné je také rozhodnutie alebo opatrenie, pokiaľ z neho nemožno zistiť, ako bolo rozhodnuté, o čom bolo rozhodnuté či prečo bolo rozhodnuté práve tak.

60. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach nezisťovaných v konaní, prípadne keď nie je zrejmé, či vôbec nejaké dôkazy boli v konaní vykonané. Vlastný výrok rozhodnutia nepresvedčí o správnosti rozhodnutia, ak nebude riadne odôvodnený. Odôvodnenie je zhrnutím všetkých zistených skutočností odôvodňujúcich výrok rozhodnutia. Musí preto v plnom rozsahu zodpovedať skutočným výsledkom uskutočneného konania. V odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. Je potrebné, aby bola dobre vystihnutá podstata veci a aby odôvodnenie nebolo zaťažované údajmi a úvahami bezvýznamnými, ktoré by boli na úkor zrozumiteľnosti, alebo naopak, aby trpelo nedostatkom dôvodov.

61. Kasačný súd poukazuje na to, že daňové konanie je ovládané určitými zásadami, pričom jednou z nich je aj zásada materiálnej pravdy, ktorá vyjadruje požiadavku, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. To, či bol skutočný stav zistený čo najúplnejšie, musí vyplývať aj z odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu. Kasačný súd má za to, že sťažovateľ pochybil, ak predmetné rozhodnutia správcu dane potvrdil, nakoľko v odôvodnení rozhodnutí správcu dane absentuje vysvetlenie, prečo pri stanovení pokuty nepoužil pre žalobcu neskoršiu právnu úpravu, nakoľko táto bola pre žalobcu priaznivejšia. Zrušené rozhodnutia žalovaného uvedený deficit rozhodnutí správcu dane neodstránili. Sťažovateľ bol v odôvodnení rozhodnutí o odvolaní povinný vysporiadať sa so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, vrátane skutkových či právnych okolností neuplatnených žalobcom, ktoré vyšli najavo pri preskúmaní veci a ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Ak sa sťažovateľ v napadnutých rozhodnutiach nevysporiadal so všetkými skutočnosťami, resp. neprihliadol pri rozhodovaní na všetky významné okolnosti, ktoré vyšli najavo, je to dôvodom, aby správny súd zrušil takéto rozhodnutia z dôvodu ich nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

62. Kasačný súd na základe uvedeného dospel k záveru, že ak sťažovateľ napriek uvedenému ustálil, že odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutia správcu dane sú súladné so zákonom, nemožno takýto jeho právny záver vyhodnotiť ako správny. V preskúmanej veci tak kasačný súd dospel k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci nepostupoval v intenciách citovaných právnych noriem a preto nerozhodol zákonne, keď potvrdil prvoinštančné rozhodnutia napadnuté odvolaním žalobcu.

63. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd nepochybil, keď napadnuté rozhodnutia sťažovateľa zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie pre jeho nepreskúmateľnosť. Z odôvodnenia krajského súdu je dostatočne zrejmé, z akých dôvodov krajský súd konštatoval nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a sťažovateľa. Z uvedeného tak logicky vyplýva, že správna úvaha orgánu verejnej správy tak, ako ju uviedol v napadnutom rozhodnutí sťažovateľ (a predtým správca dane) je nedostatočná, pretože v kontexte žalobných námietok žalobcu v procese súdneho prieskumu rozhodnutia sťažovateľa táto neobstála, z čoho prirodzene vyplýva, že úlohou sťažovateľa je, aby v ďalšom konaní na základe svojho uváženia a viazaný rozhodnutím správneho súdu rozhodol opätovne, pričom zvolí taký konkrétny postup, aby vytknuté pochybenia odstránil.

64. Kasačný súd vyhodnotil odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu za správne, zrozumiteľné a dostatočne podrobné. Je potrebné, aby sťažovateľ podrobnejšie popísal všetky rozhodujúce skutočnosti tak, aby bol zrejmý postup orgánu verejnej správy, a aby bolo rozhodnutie bez väčších ťažkostí preskúmateľné.

65. Na základe uvedeného možno zhrnúť, že žalobami napadnuté rozhodnutia sťažovateľa nespĺňajú kritéria preskúmateľnosti správneho rozhodnutia. Kasačný súd má za to, že správny súd postupoval v súlade so zákonom, vychádzal zo žalobných bodov žalobcu, z ktorých námietku nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí zo strany žalobcu považoval za dôvod na zrušenie preskúmaných rozhodnutí sťažovateľa.

66. Pokiaľ teda krajský súd vyhodnotil námietky žalobcu proti rozhodnutiam sťažovateľa za dôvodné a rozhodnutia žalovaného zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p., kasačný súd sa v celom rozsahu stotožnil s odôvodnením jeho rozhodnutia, pričom na zdôraznenie správnoti napadnutého rozhodnutia uviedol ďalšie dôvody, ktoré sú uvedené vyššie. Ďalšie námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia.

67. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 S.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred daňovými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutia žalovaného a veci vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

68. Rozhodnutia sťažovateľa vychádzali z nedostatočného zistenia skutkového stavu veci a napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočné odôvodnenie. Sťažovateľ je v ďalšom konaní viazaný názorom kasačného súdu, jeho povinnosťou bude predovšetkým vysporiadať sa novšou priaznivejšou právnou úpravou v naznačenom smere a následne vo veciach znovu rozhodne s tým, že rozhodnutia budú náležité odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku.

69. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 S. s. p.

70. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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