

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Stk/9/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200247
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 07. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200247.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu: J. J. M., Q. X. H. XXXX, W. U.: O. X. T. XXX/XX, XXX XX Ž., právne zastúpený advokátom: JUDr. Michal Mudrák, so sídlom Hurbanovo nám. 1, 811 06 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100277941/2022 zo dňa 9. februára 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/102/2022-84 zo dňa 28. februára 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

- Žalobca podal dňa 28. júna 2021 daňové priznanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2021.
- Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101921106/2021 zo dňa 12. októbra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) uložil žalobcovi pokutu 30,- € podľa § 155 ods. 1 písm. a) 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“) za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) bodu 1 Daňového poriadku spočívajúceho v nepodaní daňového priznania podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021.
- Žalovaný rozhodnutím č. 100277941/2022 zo dňa 9. februára 2022 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný mal z administratívneho spisu za preukázané, že žalobca podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 dňa 28. júna 2021, teda po zákonnej lehote (do 25. júna 2021 - § 78 ods. 2 zákona o DPH). Tým sa dopustil deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, za čo mu správca dane uložil pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca namietal, že nebol upovedomený o začatí daňového konania a bolo mu upreté právo vyjadriť sa k zistenému skutkovému stavu pred vydaním rozhodnutia, tieto námietky boli podľa žalovaného nedôvodné, keďže takéto povinnosti nemožno vyvodiť z Daňového poriadku. Z rovnakého dôvodu nebol správca dane povinný vykonať daňovú kontrolu pred uložením sankcie.
- Pokiaľ žalobca namietal, že výrok prvostupňového rozhodnutia má vady, žalovaný uviedol, že je v plnom rozsahu v súlade s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, keďže vo výroku bolo uvedené

ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehota plnenia, suma peňažného plnenia a číslo účtu na úhradu.

5. Dňa 27. septembra 2022 žalovaný postupom podľa § 63 ods. 12 Daňového poriadku opravil chybu žalovaného rozhodnutia spočívajúcu v nesprávnom označení rozhodnutia správcu dane tak, že namiesto čísla rozhodnutia 101920927/2021 zo dňa 12.10.2021 uviedol správne číslo rozhodnutia správcu dane, a to 101921106/2021 zo dňa 12.10.2021.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu a žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

7. Žalobca namietal, že nebol upovedomený o začatí daňového konania a nebolo mu umožnené sa oboznámiť s povahou a dôvodmi obvinenia zo správneho deliktu. Konanie o uložení pokuty za správny delikt podľa Daňového poriadku predstavuje podľa názoru žalobcu trestné konanie v zmysle čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), pričom podľa čl. 6 ods. 3 písm. a) a b) Dohovoru mal žalobca právo byť bez meškania a v jazyku, ktorému rozumie, podrobne oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu, mať primeraný čas a možnosti na prípravu obhajoby. Správca dane svojím postupom (bez upovedomenia o začatí daňového konania o uložení pokuty) tieto procesné práva žalobcu porušil. Jediný opravný prostriedok - podanie odvolania, dodržanie predmetných práv nezabezpečuje.

8. Podľa názoru žalobcu Daňový poriadok určuje, že vyrubovaciemu konaniu musí predchádzať daňová kontrola, s ktorej výsledkami musí byť daňový subjekt oboznámený. Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku sa daňou rozumie aj pokuta, pričom daň sa podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubuje vo vyrubovacom konaní. Uložiť pokutu tak podľa názoru žalobcu možno len vo vyrubovacom konaní, po daňovej kontrole (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku). Keď správca dane nevykonala daňovú kontrolu, nemohol ani začať vyrubovacie konanie a uložiť žalobcovi pokutu.

9. Podľa názoru žalobcu je tiež nesprávne formulovaný výrok prvostupňového rozhodnutia, keďže neobsahuje opis právnej kvalifikácie správneho deliktu. Nevyplýva tiež z neho, ktorú zákonnú povinnosť žalobca porušil, odkazuje výlučne len na § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Absentuje teda aj odkaz na ustanovenie právneho predpisu, ktorý mal žalobca porušiť, ktorý stanovuje povinnosť podať daňové priznanie a lehotu na jeho podanie. Výrok neobsahuje ani ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa uložila lehota splatnosti pokuty. Aj žalované rozhodnutie má vady, keď v ňom žalobca nebol vymedzený v súlade s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku ako osoba, o ktorej odvolaní sa konalo, ale len ako daňový subjekt.

10. Žalobca tiež argumentoval, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie sú nepreskúmateľné, keď z nich nie je zrejmé, na základe čoho dospeli príslušné orgány k názoru, že daňové priznanie bolo podané dňa 28. júna 2021. Nevykonali totiž žiadne daňové priznanie a chýba akákoľvek úvaha správcu dane. Absenciu odôvodnenia nemôže nahrádzať „administratívny spis“. Poukázal aj na skutočnosť, že pokuta mu bola uložená aj za oneskorené podanie kontrolných výkazov. O oboch deliktach sa v tomto smere malo konať jedno konanie a malo byť vydané len jedno rozhodnutie podľa § 155a Daňového poriadku, pričom mala byť uložená len jedna úhrnná pokuta za všetky skutky. Išlo o delikty za porušenie povinnosti podľa § 78 ods. 2 zákona o DPH (oneskorené podanie daňového priznania) a za porušenie povinnosti podľa § 78a ods. 1 zákona o DPH (oneskorené podanie kontrolných výkazov).

11. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. ZA-30S/102/2022-84 zo dňa 28. februára 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu.

12. K žalobnej argumentácii správny súd uviedol, že v konaniach v rámci správneho trestania sa majú uplatňovať zásady z konania trestného. Analogická aplikácia zásad trestného konania sa však neuplatňuje absolútne, ale primerane s ohľadom na všetky okolnosti prípadu. Daňový poriadok predstavuje procesný predpis, ktorý stanovuje povinnosti správcu dane, definuje správny delikt a tým (vydaním rozhodnutia) vymedzuje začiatok konania o správnom delikte. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva povinnosť správcu dane kvôli oneskorene podanému daňovému priznaniu začať daňovú kontrolu.

13. Správny súd zdôraznil, že rozhodnutie, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta za nepodanie daňového priznania včas, bolo len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcu, o ktorej mal žalobca vedomosť, pričom ani v správnej žalobe nenamietal, že by daňové priznanie podal včas. Uloženie pokuty je obligatórnym vyústením postupu daňových orgánov za porušenie predmetnej povinnosti. Išlo pritom o dvojinstančné konania a v rámci odvolania mal žalobca možnosť vzniesť námietky proti uloženiu sankcie. Správca dane preto podľa správneho súdu nemal povinnosť

upovedomiť žalobcu samostatným podaním o začatí konania o uložení pokuty pred vydaním rozhodnutia. Nedošlo preto k odňatiu žiadnych práv žalobcu.

14. Výroky prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného považoval správny súd za dostatočné. Ich náležitosti sú upravené v § 64 ods. 3 písm. d) vo väzbe na písm. c) Daňového poriadku. Z výroku je zrejmé, akého správneho deliktu sa žalobca dopustil, podľa akého predpisu mu bola uložená pokuta. Porušenie samotných hmotnoprávných predpisov je následne uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane. V prvostupňovom rozhodnutí je tiež uvedená splatnosť pokuty a číslo účtu, čo je naplnením § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku. Z výroku rozhodnutia žalovaného je zrejmé, čo bolo predmetom preskúmania ako aj označenie osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo.

15. Správny súd považoval rozhodnutia daňových orgánov za preskúmateľné a náležité odôvodnené, odpovedajúce na všetky podstatné námietky žalobcu.

16. Ako nedôvodnú posúdil správny súd aj námietku, že pokuta za nepodanie daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 mala byť súčasťou úhrnnej pokuty za oneskorené doručenie kontrolných výkazov k DPH za zdaňovacie obdobia jún 2020, november 2020 a máj 2021. Žalobcovi bola uložená pokuta 30,- € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku, pričom zároveň mu bola uložená úhrnná pokuta 20,- € za správny delikt podľa § 78 ods. 13 zákona o DPH. Z § 155a Daňového poriadku vyplýva, že úhrnná pokuta sa ukladá za všetky delikty podľa jedného zákona, za ktoré je výška pokuty určená rozpätím, nie pevnou sumou alebo výpočtom. Z § 155a ods. 2 Daňového poriadku možno vyvodit', že samostatnú úhrnnú pokutu možno uložiť aj za správne delikty podľa osobitných predpisov, ako je napríklad zákon o DPH. Nie je preto možné uložiť úhrnnú pokutu za správny delikt podľa Daňového poriadku a podľa zákona o DPH. Správca dane preto v predmetnej veci postupoval správne.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Žiadal zmeniť napadnutý rozsudok, zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec vrátiť na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti v podstatnom zopakoval argumentáciu obsiahnutú v správnej žalobe (body 6 až 9 tohto rozsudku).

19. K argumentácii správneho súdu týkajúcej sa jeho neupovedomenia o začatí konania o uložení pokuty doplnil, že táto neobstojí a je v rozpore s prezumpciou neviny. Inak by aj v trestnom konaní bolo zbytočné oboznámiť obvineného vopred o vznesení obvinenia, keďže uloženie trestu je zákonným dôsledkom porušenia zákonnej povinnosti, o ktorej mal obvinený vedomosť. Aj keď sťažovateľ v správnej žalobe netvrdil, že by podal daňové priznanie včas, táto skutočnosť je bezpredmetná, keďže ako obvinený má právo sa nevyjadrovať a dôkazné bremeno nesú štátne orgány. Argumentácia správneho súdu je účelovo vytrhnutá z niektorých rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré však boli vydané v inej veci - konaní o uložení sankcie už predchádzalo konanie o určení daňovej povinnosti. Vo veci žalobcu tak tomu však nebolo. Porušenie procesných práv nemožno sanovať v odvolacom konaní.

20. K argumentácii ohľadom uloženia úhrnnej pokuty tiež doplnil, že v predmetnej veci bol sankcionovaný za porušenie dvoch povinností, avšak obe boli upravené zákonom o DPH. Skutočnosť, že skutková podstata správneho deliktu je upravená v Daňovom poriadku a pri inom v zákone o DPH, avšak v oboch prípadoch ide o porušenia povinností výlučne podľa zákona o DPH, má byť vykladaná tak, že ide o správne delikty podľa jedného právneho predpisu a musí byť uložená úhrnná pokuta. Zákon o DPH a Daňový poriadok nie sú dva nezávislé prepisy, ale zákon o DPH je špeciálnou úpravou k Daňovému poriadku. Na zákon o DPH je tak potrebné pozerat', akoby bol jeho súčasťou aj Daňový poriadok (§ 84 zákona o DPH). Jediný dôvod, prečo nie je protiprávnosť nepodania daňového priznania podľa zákona o DPH výslovne označená za správny delikt v zákone o DPH, je tá, že podávanie daňového priznania je záležitosťou v podstate všetkých daní. Navyše podanie daňového priznania na DPH a podanie kontrolného výkazu DPH sú tak úzko prepojené povinnosti, že si v podstate ani nie je možné predstaviť prípad, kde by sa väčšmi mala vzťahovať povinnosť uložiť úhrnnú pokutu.

21. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý sa v plnom rozsahu stotožnil s napadnutým rozsudkom, odkázal na svoju doterajšiu argumentáciu (najmä obsiahnutú v jeho rozhodnutí) a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP)

a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

23. V predmetnej veci bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, aby posúdil (v nadväznosti na argumentáciu správneho súdu) (i) či bol výrok prvostupňového rozhodnutia náležite formulovaný, (ii) či sťažovateľovi nemala byť uložená úhrnná pokuta podľa § 155a ods. 1 Daňového poriadku a (iii) či neupovedomením sťažovateľa o začatí konania o uložení sankcie došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

24. V súvislosti s nastolenými právnymi otázkami dáva kasačný súd do pozornosti, že vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol, že sankcionovanie subjektov za daňové správne delikty podľa § 154 ods. 1 a nasl. Daňového poriadku predstavuje vec správneho trestania podľa § 194 ods. 1 a nasl. SSP (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/85/2022 zo dňa 30. marca 2023, bod 28). Na procesné postupy vo veciach správneho trestania je pritom potrebné aplikovať základné zásady trestného konania a zásady ukladania trestov (§ 195 písm. c) a d) SSP). Na druhej strane však kasačný súd už vo svojej ustálenej rozhodovacej činnosti konštatoval, že „ustanovenie § 195 písm. c) a d) Správneho súdneho poriadku nešpecifikuje, ktoré zásady trestného konania a ukladania trestov je potrebné vziať v určitej oblasti správneho trestania do úvahy pri ukladaní sankcie. Naopak, z formulácie „ktoré je potrebné použiť“ vyplýva, že treba v každom jednotlivom prípade skúmať, ktoré z týchto zásad majú byť v konkrétnom administratívnom konaní uplatnené, a to s ohľadom na účel, ktorý tá-ktorá zásada sleduje...“ (ZNSS 25/2022). „V každej oblasti správneho trestania treba zvažovať, či zákonodarca mal v úmysle zaviesť osobitný systém sankcií a iba ak primárna právna úprava správneho práva zlyháva pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych záujmov právnych subjektov, treba posúdiť, či je uplatnenie trestnoprávnej úpravy spôsobilé ochrániť páchatel'a správneho deliktu pred neproporcionálnym postihovaním a tiež, či sa poskytuje dostatočná ochrana príslušnému verejnému záujmu“ (tamže, bod 48).

25. Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

26. Podľa § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.

27. V súvislosti s prejednanou vecou dáva kasačný súd do pozornosti, že v Daňovom poriadku je obsiahnutá právna úprava náležitostí rozhodnutia vo veciach daňových, pričom táto sa vzťahuje aj na vydanie rozhodnutí o správnych deliktoch podľa § 154 a nasl. Daňového poriadku. Kasačný súd považuje túto právnu úpravu za dostačujúcu a nepovažuje za potrebné ju dopĺňať (z hľadiska vyžadovaných štandardov práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru) analogickým uplatňovaním zásad z trestného procesu.

28. Z výroku prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že sťažovateľ spáchal správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bodu 1 Daňového poriadku, a to tým, že nepodal daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021, za čo mu bola uložená sankcia 30,- € a určená lehota jej splatnosti. Sťažovateľ bol vo výroku prvostupňového rozhodnutia náležite identifikovaný. Výrok prvostupňového rozhodnutia je tak súladný s § 63 ods. 3 písm. c) a d) Daňového poriadku. Je v ňom nezameniteľne vymedzený skutok sťažovateľa ako aj označené ustanovenie zákona, podľa ktorého bolo rozhodované.

29. Z výroku druhostupňového rozhodnutia je zase zrejmé, že odvolanie sťažovateľa bolo zamietnuté a prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené. Kasačný súd preto, rovnako ako správny súd, neidentifikoval v predmetnej veci žiadne vady výroku rozhodnutí orgánov finančnej správy, ktoré by odôvodňovali ich zrušenie.

30. Podľa § 155a ods. 1 Daňového poriadku tomu, kto sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa tohto zákona, ak ide o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia, správca dane, ktorý je oprávnený uložiť pokutu, ak je to účelné a možné,

uloží úhrnnú pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty; ak sú za také viaceré správne delikty horné hranice sadzieb pokút rovnaké, úhrnná pokuta sa uloží podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na jeden z nich. Úhrnná pokuta sa uloží najmenej vo výške najvyššej dolnej hranice sadzby pokuty ustanovenej za správny delikt z tých správnych deliktov, ktorých sa dopustil.

31. Podľa § 155a ods. 2 Daňového poriadku uloženie úhrnnej pokuty spôsobom podľa odseku 1 sa uplatní primerane pri uložení pokút za správne delikty, ktoré sú porušením osobitného predpisu.

32. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že mu v predmetnej veci mala byť uložená úhrnná pokuta za správny delikt spočívajúci v nepodaní daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021 a správny delikt spočívajúci v nepodaní kontrolných výkazov na DPH v danom období, kasačný súd sa s týmto názorom sťažovateľa nestotožnil.

33. Z § 155a ods. 1 a 2 Daňového poriadku je zrejmé, že zákonodarca explicitne normoval podmienky pre uplatnenie procesného postupu uloženia úhrnnej pokuty pri rozhodovaní o daňových správnych deliktoch, čím realizoval právo správcu dane na jeho voľnú úvahu. V tomto kontexte preto nie je potrebné, aby kasačný súd na predmetnú vec aplikoval zodpovedajúce zásady ukladania trestov z trestného práva, ak sám zákonodarca tieto zásady premietol do legislatívneho textu.

34. Z § 155a ods. 1 a 2 Daňového poriadku je zrejmé, že pre uloženej úhrnnej pokuty je rozhodujúca povaha zbíhajúcich sa správnych deliktov - a teda, či ide o správne delikty spočívajúce v porušení všeobecných verejných záujmov v oblasti správy daní definovaných Daňovým poriadkom (§ 155a ods. 1 prvá veta Daňového poriadku - kto sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa tohto zákona) alebo o správne delikty týkajúce sa porušenia/ohrozenia verejných záujmov na úseku jednotlivých daní (§ 155a ods. 2 Daňového poriadku). Úhrnnú pokutu pritom vždy možno uložiť len za tie zbíhajúce sa správne delikty, ktoré sú upravené tým istým predpisom.

35. V predmetnom prípade bol sťažovateľ sankcionovaný za nepodanie daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021, teda za delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku. Ide preto o delikt podľa Daňového poriadku. Nepodanie kontrolných výkazov však predstavuje delikt podľa § 78 ods. 13 zákona o DPH v znení účinnom do 30. júna 2021. V súlade s § 155a ods. 1 Daňového poriadku preto za predmetné dva delikty nebolo možné uložiť úhrnnú pokutu (ako nesprávne namieta sťažovateľ). Na doteraz uvedenom pritom nič nemení skutočnosť, že lehota podania daňového priznania na DPH je upravená v zákone o DPH, keďže porušenie povinnosti podať daňové priznanie na určitú daň v zákonnej lehote je sankcionované pre všetky dane spoločným ustanovením § 154 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

36. Podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku správneho deliktu sa dopustí ten, kto a) nepodá daňové priznanie v 1. ustanovenej lehote.

37. Podľa § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku správca dane uloží pokutu od 30 eur do 16 000 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) prvého a druhého bodu; ak je správcom dane obec, uloží pokutu najviac do výšky vyrubenej dane, nie menej ako 5 eur, najviac však do 3 000 eur.

38. Podľa § 155 ods. 4 v znení účinnom do 26. februára 2022 (v čase vydania druhostupňového rozhodnutia) správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a na index daňovej spoľahlivosti.

39. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

40. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

41. V súvislosti s ostatnou námietkou sťažovateľa, že nebol upovedomený o začatí konania o uložení sankcie a nebolo mu umožnené vyjadriť sa predtým, ako mu bola uložená sankcia, dáva kasačný súd do pozornosti, že jednou zo základných zásad trestného procesu je právo na obhajobu (§ 2 ods. 9 zákona č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok). Obsahom tejto zásady je tiež požiadavka, aby bola osoba, ktorá je obvinená zo spáchania správneho deliktu, oboznámená s tým, čo je jej kladené za vinu a mohla voči takémuto obvineniu brojiť (čl. 6 ods. 3 písm. a) až c) Dohovoru). V správnom trestaní sa účel tejto zásady dosahuje upovedomením o začatí konania o uložení sankcie (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžhk/2/2021 zo dňa 28. februára 2023, body 34 až 36). Rozhodovacia činnosť kasačného súdu sa pritom ustálila na právnom názore, že „doručenie oznámenia o začatí správneho konania za správny delikt je podstatnou súčasťou náležitosti zistenia skutočného

stavu veci v správnom konaní, pričom ak nie je preukázané doručenie tohto oznámenia, trpí rozhodnutie o uložení sankcie takou vadou konania, ktorá sama osebe je dôvodom pre zrušenie rozhodnutia pre nezákonnosť“ (R 17/2013). Porušenie tohto postupu v zásade nemožno konvalidovať v odvolacom konaní.

42. Kasačný súd si uvedomuje, že Daňový poriadok neobsahuje explicitné ustanovenie, ktoré by ukladalo správcovi dane povinnosť upovedomiť účastníka konania o začatí konania o uložení sankcie za správny delikt či umožniť mu vyjadriť sa pred vydaním rozhodnutia. Na druhej strane však § 195 písm. c) SSP v spojení s § 2 ods. 9 Trestného poriadku a čl. 6 ods. 3 písm. a) až c) Dohovoru vyžaduje, aby pred uložením sankcie/pokuty bola osoba, ktorá sa mala správneho deliktu dopustiť, oboznámená so skutkom, ktorý je jej kladený za vinu a bolo jej umožnené sa brániť. Pri riešení tohto zdanlivého konfliktu právnych úprav kasačný súd poukazuje na § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, najmä však na zásadu úzkej súčinnosti.

43. Podľa názoru kasačného súdu je potrebné zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku vo veciach správneho trestania v daňovej oblasti vykladať tak, že vyžaduje, aby správca dane či už písomným upovedomením o začatí sankčného konania alebo iným preukázateľným spôsobom oboznámil účastníka konania s povahou obvinenia, ktoré mu je v konaní o správnom delikte kladené za vinu a umožnil mu sa k nemu vyjadriť.

44. Aj z vyššie uvedenej zásady však existujú výnimky. Požiadavku oboznámenia o obvinení v rámci správneho trestania a umožnenie vyjadrenia sa k obvineniu zo spáchania správneho deliktu podľa názoru kasačného súdu nemožno vnímať samoúčelne. Svoj význam stráca najmä v situácii, ak v samotnom sankčnom konaní účastník konania nemôže ovplyvniť záver o spáchaní správneho deliktu alebo výšku uloženej sankcie.

45. Z tohto dôvodu sa rozhodovacia činnosť kasačného súdu ustálila na právnom názore, že v prípadoch, ak daňové sankčné konanie nasleduje po vyrubovacom konaní (v ktorom sa právoplatne a s možnosťou participácie účastníka konania ustálila podstata daňového správneho deliktu) a sankcia je zákonom určená pevnou sumou alebo vzorcom výpočtu (ktorý daňové orgány nemôžu ovplyvniť), nie je neupovedomenie účastníka konania o začatí daňového sankčného konania takou vadou, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia o uložení pokuty (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Asan/5/2021 zo dňa 29. marca 2023 či rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/30/2016 zo dňa 28. marca 2018). Tento prístup kasačného súdu pritom aproboval aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý uviedol „ak bola daň určená právoplatným rozhodnutím a sťažovateľom aj zaplatená, následne daňové orgány pri rozhodovaní o uložení pokuty nemohli výšku pokuty nijako ovplyvniť. Preto nemohlo dôjsť ani k porušeniu základného práva sťažovateľa zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 555/2018 zo dňa 8. novembra 2018, publikované v ZNaUÚS pod č. 91/2018).

46. Kasačný súd si uvedomuje, že v predmetnej veci ide o iný správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku, spočívajúci v nepodaní daňového priznania v zákonnej lehote. Skutok, pre ktorý je sťažovateľ sankcionovaný, tak nebol ustaľovaný vo vyrubovacom konaní, pričom (aj v nadväznosti na argumentáciu sťažovateľa) správca dane a žalovaný v tejto veci ani neboli oprávnení či povinní viesť vyrubovacie konanie. Na druhej strane však skutok, ktorého sa dopustil sťažovateľ, má v zásade technický a objektívny charakter. Pre jeho preukázanie nie je potrebné rozsiahle dokazovanie. Podanie daňového priznania po zákonnej lehote totiž preukazuje samotné daňové priznanie spolu s dokladmi o jeho podaní, ktoré sú po podaní daňového priznania k dispozícii tak správcovi dane ako aj sťažovateľovi. V predmetnej veci sú daňové priznanie a doklady preukazujúce dátum jeho podania obsiahnuté v administratívnom spise. Dátum podania daňového priznania a zákonná lehota na podanie daňového priznania, ako skutočnosti preukazujúce spáchanie iného správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku, sú tak objektívneho a v zásade nesporného charakteru. Sťažovateľ ani v tejto veci (v odvolacom konaní, ani v správnej žalobe a ani v kasačnej sťažnosti) netvrdí, že by daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 podal v zákonnej lehote. Prípadné vyjadrenie sťažovateľa pred vydaním prvostupňového rozhodnutia by tak ani v potenciálnej rovine nemohlo viesť k tomu, aby sťažovateľ nebol uznaný za vinného za spáchanie iného správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku.

47. Rovnako si kasačný súd uvedomuje, že v prípade správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku je sankcia - pokuta - určená vymedzenou sadzbou (rozpätím) od 30 do 16 000,- € (§ 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku). Pričom konkrétna sankcia sa určí s prihliadnutím najmä na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu (§ 155 ods. 4 Daňového poriadku). Určenie výšky pokuty je tak závislé od úvahy správcu dane a od vykonaného dokazovania. Na druhej strane je

však v predmetnej veci podstatné, že sťažovateľovi bola prvostupňovým rozhodnutím uložená najnižšia možná sankcia - pokuta 30,- €. Preto ani prípadné vyjadrenie sťažovateľa či ním navrhnuté dokazovanie pred vydaním prvostupňového rozhodnutia by tak nemohlo ani v potenciálnej rovine ovplyvniť výšku uloženej pokuty.

48. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, keďže iný správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku má technický a objektívny charakter (ide výlučne o technické posúdenie dátumu podania daňového priznania), dátum podania daňového priznania je v predmetnej veci nesporný a sťažovateľovi bola uložená najnižšia zákonná pokuta (§ 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku), že upovedomenie sťažovateľa a umožnenie sa mu vyjadriť pred vydaním prvostupňového rozhodnutia by ani v potenciálnej rovine nemohlo viesť k inému výsledku daňového sankčného konania. Preto skutočnosť, že sťažovateľ nebol o začatí konania upovedomený, nemá za následok porušenie jeho práva na spravodlivý proces, resp. nie je natoľko zásadná, že by mohla mať za následok vydanie nezákonného meritórneho rozhodnutia (argumentum a contrario § 191 ods. 1 písm. g) SSP).

49. Kasačný súd tak aj v tejto časti konštatuje nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

V.

Záver

50. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje kasačný súd za dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

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

I. Zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku vo veciach správneho trestania v daňovej oblasti je potrebné vykladať tak, že vyžaduje, aby správca dane či už písomným upovedomením o začatí sankčného konania alebo iným preukázateľným spôsobom oboznámil účastníka konania s povahou obvinenia, ktoré mu je kladené za vinu a umožnil mu sa k nemu vyjadriť.

II. Ak daňové sankčné konanie nasleduje po vyrubovacom konaní a sankcia je zákonom určená pevnou sumou alebo vzorcom výpočtu (ktorý daňové orgány nemôžu ovplyvniť), nie je neupovedomenie účastníka konania o začatí daňového sankčného konania takou vadou, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia o uložení pokuty.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.