

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/42/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200374
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:7020200374.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: Fpt Slovakia s.r.o., so sídlom: Južná trieda 6, 040 01 Košice, IČO: 35 883 375, zastúpený: Accace Legal SK, s. r. o., Mlynské nivy 16, 821 09 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 53 792 751, proti žalovanému: (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100685924/2020 zo 16. marca 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn. KE-8S/79/2020 zo dňa 28. mája 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Žalobca podal 30.04.2015 hlásenie k dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014, v ktorom uviedol daň vo výške 0,00 EUR. Dňa 23.06.2015 podal dodatočné hlásenie o dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014, v ktorom uviedol daň vo výške 0,00 EUR. Žalobca podal 27.07.2015 ďalšie dodatočné hlásenie o dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014, v ktorom si zvýšil daň oproti predchádzajúcemu dodatočnému hláseniu zo sumy 0,00 EUR na sumu 944.606,84 EUR, t. j. zvýšenie dane predstavovalo sumu 944.606,84 EUR.

2. Daňový úrad Košice, (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102728166/2019 z 26.11.2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) uložil žalobcovi pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. g) 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“) v znení účinnom do 31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku a v nadväznosti na § 155 ods. 5 daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) bodu 1 daňového poriadku, vo výške 47.230,30 EUR, pretože žalobca uviedol v dodatočnom hlásení o dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014 doručenom 27.07.2015 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom hlásení doručenom 23.06.2015 predstavuje zvýšenie dane.

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku. Žalovaný rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- podľa súčasnej platnej právnej úpravy sa pokuta ukladá obligatórne, to znamená, že nie je na úvahe správcu dane či pokutu uloží alebo nie, ale je povinný uložiť, ak sa daňový subjekt dopustí správneho deliktu, spočívajúcu v porušení povinností uložených právnymi predpismi dotýkajúcimi sa oblasti daní, bez ohľadu na to, či konanie daňového subjektu bolo úmyselné alebo nie. Daňový subjekt nesie zodpovednosť za údaje uvedené v daňových dokladoch;

- daňový subjekt podal dodatočné hlásenie 27.07.2015, ktorým si zvýšil daň o 944.606,61 EUR v porovnaní s predchádzajúcim dodatočným hlásením z 23.06.2015, čím naplnil skutkovú podstatu správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku. Preto bol správca dane povinný uložiť pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku a § 155 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015, vo výške 47.230,30 EUR;
- druhé dodatočné hlásenie za rok 2014 (označené žalobcom ako opravné) podané žalobcom 27.07.2015 v nadväznosti na výzvu správcu dane zo 14.07.2015 podľa § 17 ods. 1 daňového poriadku na odstránenie nedostatkov hlásenia, nie je možné považovať za opravu riadneho hlásenia a keďže daňový subjekt vykonal túto opravu v lehote určenej správcom dane vo výzve;
- z prechodného ustanovenia § 165e ods. 2 daňového poriadku účinného od 1. januára 2016 vyplýva, že podľa § 155 v znení účinnom do 31.12.2015 sa pri ukladaní sankcie postupuje, ak k podaniu dodatočného daňového priznania, doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, spísaniu zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo k doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň došlo do 31.12.2015. Uvedené ustanovenie neobsahuje dodatok, že správca dane uloží sankciu podľa ustanovení daňového poriadku účinných od 01.01.2016, ak sú pre daňový subjekt priaznivejšie. Správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom (§ 3 ods. 1), ako aj v súlade s Ústavou SR (čl. 2 ods. 2);
- podľa § 155 ods. 12 písm. a) daňového poriadku pokutu nemožno uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) až d), i) a j). Z predloženého spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie, ktoré bolo podkladom pre uloženie pokuty dňa 27.07.2015, a teda prekluzívna lehota na uloženie pokuty plynie do 31.12.2020. Správca dane uložil pokutu v zákonnej lehote na jej uloženie upravenej v § 155 ods. 12 daňového poriadku,

II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorej správny súd vyhovel a rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP. Odôvodnenie rozsudku správneho súdu je možné zhrnúť nasledovne:

- argumentácia žalovaného, že ak v zákonom ustanovení (v danom prípade v daňovom poriadku) nie je explicitne uvedené, že sa daňovému subjektu sankcia uloží podľa ustanovení neskoršieho zákona, ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie neobstojí, nakoľko takáto právna argumentácia je v priamom rozpore s ustanovením čl. 50 ods. 6 Ústavy SR, ktorý je správny orgán rozhodujúci podľa daňového poriadku povinný aplikovať;

- prvostupňový správny orgán vydal rozhodnutie dňa 26.11.2019 a žalovaný rozhodol o odvolaní žalobcu rozhodnutím zo dňa 16.03.2020, pričom žalobca už v odvolaní namietal, že prvostupňový správny orgán mal na vec aplikovať ustanovenia § 155 ods. 1 písm. g) a § 155 ods. 5 daňového poriadku účinného od 01.01.2016, nakoľko v čase ukladania trestu mohli byť pre daňový subjekt priaznivejšie nakoľko v zmysle týchto ustanovení došlo k podstatnej zmene vo výške možnej sankcie za spáchaný správny delikt z 5% na 3% z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní. V danom prípade tak žalovaný pochybil, ak predmetnú odvoláciu námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú a neaplikoval na danú vec čl. 50 ods. 6 Ústavy SR a neposudzoval, či neskoršia právna úprava nie je pre daňový subjekt priaznivejšia;

- poukázal aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Aan/2/2019 zo dňa 05.11.2019 (v zbierke pod č. 20/2021) (mysliac tým zrejme rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Asan/2/2019 z 05.11.2019 (v zbierke pod č. 20/2021)), z ktorého vyplýva, že povinnosť posúdiť, či neskoršia právna úprava nie je pre daňový subjekt priaznivejšia, sa vzťahuje aj na prípady keď dôjde k zmene právnej úpravy aj po vydaní rozhodnutia prvostupňovým správnym orgánom, prípadne až v štádiu keď o veci rozhoduje správny súd na základe podanej správnej žaloby. Z daného stavu je zjavné a nepopierateľné, že žalovaný mal povinnosť v danej veci aspoň posúdiť, v zmysle odvolacej námietky žalobcu, možnosť aplikácie čl. 50 ods. 6 Ústavy SR;

- žalovaný a správca dane nesprávne aplikovali § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 v spojení s § 155 ods. 5 daňového poriadku. Žalobcovi pokutu uložil za to, že v dodatočnom hlásení o dani z príjmov (čo sa považuje za dodatočné daňové priznanie) zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014 doručenom dňa 27.07.2015 uviedol sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom hlásení doručenom dňa 23.06.2015 predstavuje zvýšenie dane. V zmysle § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 (aj v znení v čase vyhlásenia rozsudku správneho súdu) sa správneho deliktu dopustí ten, kto uvedie v dodatočnom

daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zvýšenie dane. Ustanovenie § 155 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 (v čase vyhlásenia rozsudku správneho súdu § 155 ods. 6 daňového poriadku) upravuje spôsob výpočtu pokuty, nie vymedzenie správneho deliktu. Uvedené vyplýva aj zo samotného označenia § 154 a § 155 v piatej časti daňového poriadku, kde § 154 má označenie „Správne delikty“ a § 155 má označenie „pokuty“, pričom zo strany správnych orgánov aplikujúcich dané ustanovenia nemôže dochádzať k rozširovaniu alebo dopĺňaniu zákonodarcom vymedzenej skutkovej podstaty správneho deliktu. Uvedený postup daňových orgánov je tak v rozpore so základnou zásadou trestného práva „nullum crimen sine legem“ (žiaden trest bez zákona), keďže vymedzená skutková podstata správneho deliktu uvedeného v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku neumožňuje postihovať daňový subjekt za konanie, ktoré malo spočívať v tom, že daňový subjekt uviedol v dodatočnom hlásení o dani z príjmov zo závislej činnosti sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom hlásení predstavuje zvýšenie dane. Uvedený názor podporil odkazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Asan/9/2021 zo dňa 31.03.2022;

- v danom prípade k naplneniu skutkovej podstaty vymedzenej v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku môže dôjsť vtedy, ak suma v dodatočnom daňovom priznaní (prípadne vo viacerých dodatočných daňových priznaniach) bude oproti sume uvedenej v daňovom priznaní predstavovať zvýšenie dane, a to hoci aj každým podaným dodatočným daňovým priznaním, avšak vo vzťahu k daňovému priznaniu, nie vo vzťahu medzi jednotlivými dodatočnými daňovými priznaniami, nakoľko takýto správny delikt na takomto skutkovom základe § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku neupravuje;

- správca dane uložil pokutu za konanie žalobcu, ktoré nie je správnym deliktom podľa § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku a nakoľko žalovaný rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil, zaťažil tým svoje rozhodnutie opätovne vadou spočívajúcou v nesprávnom právnom posúdení veci.

III. Konanie na kasačnom súde

5. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zmeniť tak, že zamietá správnu žalobu.

6. Žalovaný odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:

- nestotožnil sa so správnym súdom ohľadom aplikovateľnosti právneho názoru uvedeného v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Asan/2/2019 z 05.11.2019 (v zbierke pod č. 20/2021), pretože v prejednávanej veci správca dane nemohol primerane aplikovať svoju správnu úvahu a zohľadniť špecifiká prípadu v zmysle § 155 ods. 4 daňového poriadku, keďže ustanovenie § 155 ods. 1 písm. g) daňového poriadku taxatívne vymedzuje výšku sankcie ukladanej za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku;

- v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Asan/2/2019 z 05.11.2019 (v zbierke pod č. 20/2021), na ktorý poukázal správny súd, bola predmetom zmena právnej úpravy ustanovení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej len „zákon č. 98/2004 Z. z.“), z ktorého prechodných a záverečných ustanovení je zrejmé, že zákonodarca pri ukladaní pokút colným úradom od 01.04.2018 legislatívne upravil výnimku zo zásady zákazu retroaktivity na konania o uložení pokuty začaté a neukončené do 31.03.2018. Rovnako tak zákonodarca upravil aj ukládanie sankcie podľa zákona č. 511/1992 Zb., a to aj po nadobudnutí účinnosti daňového poriadku (po 01.01.2012), ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011, a to aj na ešte nezačaté daňové konanie, ak to bolo pre daňový subjekt priaznivejšie. Naproti tomu v prechodných a záverečných ustanoveniach daňového poriadku, účinných od 01.01.2016 (§ 165e ods. 2), je taxatívne upravené, že pri ukladaní pokuty podľa § 155 v znení účinnom do 31. decembra 2015 sa 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. Preto je žalovaný názoru, že správca dane v konaní o uložení pokuty postupoval a rozhodol plne v rozsahu stanovenom v § 3 ods. 1 daňového poriadku, t. j. v súlade s princípom legality zakotveným v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR;

- žalobca podal dodatočné hlásenie, ktoré bolo podkladom pre uloženie pokuty, dňa 27.07.2015, t. j. do 31.12.2015, bol správca dane povinný postupovať v zmysle § 155 daňového poriadku účinného do 31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku, ktorý výnimku zo zásady zákazu retroaktivity priamo vylúčil, a teda podľa žalovaného správca dane a následne aj žalovaný postupovali v súlade s daňovým poriadkom, ako aj čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, a zároveň na danú vec nebolo možné

aplikovať právne závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Asan/2/2019 zo dňa 05.11.2019;

- správny súd v rozpore s ustanovením § 134 SSP rozšíril rozsah a dôvody žaloby, žalobca v žalobe nenamietal „nesprávnu aplikáciu § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, v spojení s § 155 ods. 5 daňového poriadku;

- nesúhlasil s poukázaním správneho súdu na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Asan/9/2021 zo dňa 31.03.2022, nakoľko sa v danom prípade jedná o odlišný skutkový, a na to nadväzujúci právny stav. Podľa poukazovaného rozsudku bola daňovému subjektu uložená pokuta podľa § 155 ods. 1 písm. g), nadväznosti na § 155 ods. 6 daňového poriadku za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) bod 2 daňového poriadku, a to z dôvodu, že uviedol v dodatočnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 doručenom 15. júna 2017, sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní doručenom 12. mája 2017 predstavuje zníženie nadmerného odpočtu, v rozpore so zásadou „nullum crimen sine lege“. Teda až v treťom dodatočnom daňovom priznaní bola uplatnená suma nadmerného odpočtu nižšia, a to o 1.792,74 EUR než v riadnom daňovom priznaní. V prvom a ani v druhom dodatočnom daňovom priznaní si daňový subjekt neznižil sumu nadmerného odpočtu oproti sume uvedenej v riadnom daňovom priznaní. Naproti tomu v prejednávanej veci žalobca podal riadne hlásenie, v ktorom uviedol daň (odvodovú povinnosť) vo výške 0,00 EUR. Dňa 23.06.2015 podal dodatočné hlásenie k dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014, v ktorom opätovne uviedol daň vo výške 0,00 EUR. Až podaním druhého dodatočného hlásenia za rok 2014 (označené žalobcom ako opravné) boli vyplnené všetky potrebné údaje na strane 2 v časti I. - vyúčtovanie dane a ktorým na riadku 7 uviedol daň (odvodovú povinnosť) zníženú o daňový bonus a zamestnaneckú prémie vo výške 944.606,84 EUR. Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že aj v prípade, ak by bolo potrebné skutkovú podstatu správneho deliktu upravenú v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku posudzovať vždy len vo vzťahu k riadnemu daňovému priznaniu, bola by suma, od ktorej sa výpočet pokuty počíta, rovnaká, keďže žalobca v riadnom daňovom hlásení, ako aj v prvom dodatočnom hlásení uviedol nulovú daňovú povinnosť;

- zrušenie preskúmaného rozhodnutia z dôvodu opravy skutkovej podstaty správneho deliktu uvedenej vo výrokovvej časti zrušeného rozhodnutia žalovaného tak, aby zodpovedala skutkovej podstate upravenej v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 Daňového poriadku, t. j. namiesto časti výroku „...daňový subjekt uviedol v dodatočnom hlásení k dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014 doručenom 27.07.2015 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom hlásení doručenom dňa 23.06.2015 predstavuje zvýšenie dane...“, uviesť časť výroku „...daňový subjekt uviedol v dodatočnom hlásení k dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014 doručenom 27.07.2015 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v hlásení doručenom dňa 30.04.2015 predstavuje zvýšenie dane...“, ak spôsob jej výpočtu, ako aj samotná výška sa touto „opravou“ nijak nemení, za príliš formalistický;

- nesúhlasil s právnym záverom správneho súdu, že skutková podstata správneho deliktu uvedená v § 154 ods. 1 písm. i) bodu 1 daňového poriadku neumožňuje žalobcu postihovať za konanie uvedené vo výroku prvostupňového rozhodnutia, ako aj rozhodnutia sťažovateľa a naopak trvá na tom, že skutková podstata správneho deliktu uvedená v § 154 ods. 1 písm. i) bodu 1 daňového poriadku je vzhľadom na ustanovenie § 68 ods. 5 písm. b) daňového poriadku priamo aplikovateľná aj na konanie žalobcu uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia, a teda žalobca sa dopustil správneho deliktu upraveného v § 154 ods. 1 písm. i) bodu 1 daňového poriadku tým, že „uviedol v dodatočnom hlásení k dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2014 doručenom 27.07.2015 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom hlásení doručenom dňa 23.06.2015 predstavuje zvýšenie dane.“ Z tento správny delikt mu správca dane uložil pokutu podľa ustanovenia § 155 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, v nadväznosti na § 165e ods. 2 a v nadväznosti na § 155 ods. 5 daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, vo výške 47.230,30 EUR.

7. Žalobca sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom vyjadreným v napadnutom rozsudku správneho súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.

9. Úvodom právneho posúdenia kasačný súd konštatuje, že správny súd napadnutý rozsudok v zásade založil na dvoch podstatných dôvodoch, pre ktoré rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Oba tieto dôvody plynú z porušenia trestnoprávných princípov, ktoré sú správne orgány

pri správnom trestaní povinné rešpektovať. Prvým bolo, že žalovaný neaplikoval neskoršie znenie daňového poriadku (účinné od 01.01.2016), ktoré bolo pre žalobcu priaznivejšie, keďže v § 155 ods. 5 daňového poriadku upravovalo nižšiu maximálnu výšku sankcie za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku. Druhým dôvodom bolo, že správca dane uložil žalobcovi sankciu za konanie, ktoré nenapĺňa znaky skutkovej podstaty správneho deliktu uvedené v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku, teda za konanie, ktoré podľa uvedeného ustanovenia nie je správnym deliktom.

10. 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 a trestný postih za trestné činy. Z uvedeného vyplýva, že čl. 50 ods. 6 Ústavy 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.

11. Žalovaný argumentoval, že pri vydávaní preskúmaného rozhodnutia postupoval v súlade s prechodnými ustanoveniami § 165e ods. 2 daňového poriadku, ktoré explicitne ustanovuje, že pri ukladaní pokuty podľa § 155 daňového poriadku mal v danej veci aplikovať právnu úpravu účinnú do 31. decembra 2015. Kasačný súd tejto argumentácii žalovaného rozumie, avšak s ohľadom na uvedené v bode 10 tohto rozsudku, bol žalovaný, napriek zneniu intertemporálneho ustanovenia, povinný aplikovať neskoršiu právnu úpravu pre žalobcu priaznivejšiu práve s prihliadnutím na čl. 50 ods. 6 Ústavy, čl. 6 ods. 1 Dohovoru, Odporúčanie výboru ministrov, ako aj judikatúru ESLP. Uvedený právny názor už vyslovil Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 10Asan/6/2019 z 30. júna 2020 ohľadom totožnej právnej otázky konfliktu intertemporálneho ustanovenia § 165e ods. 2 daňového poriadku s čl. 50 ods. 6 Ústavy. Kasačný súd poukazuje na úryvok z uvedeného rozsudku:

„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... 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.“

12. Vyššie citovaný právny názor si osvojil aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 2Asan/11/2020 z 26. mája 2022, kde uviedol:

„17. ...dodržanie postupu síce ustanoveného zákonom, ktorý je však v rozpore so zásadami vyplývajúcimi priamo z normatívneho textu Ústavy Slovenskej republiky aplikovanými pri správnom trestaní nie je možné považovať za zákonný. 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.“

13. Kasačný súd nepresvedčil ani argument žalovaného, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Asan/2/2019 z 05.11.2019 (v zierke pod č. 20/2021), nie je možné aplikovať na prejednávajúcu vec,

pretože skutočnosť, či právna úprava umožňuje správne orgánu aplikovať správnu úvahu, nie je relevantná z hľadiska povinnosti rešpektovať zásady správneho trestania.

14. Kasačný súd reflektuje aj na námietku žalovaného ohľadom rozšírenia rozsahu a dôvody správnej žaloby zo strany správneho súdu. V zmysle § 195 písm. d) SSP správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak ide o dodržanie zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť aj na ukládanie sankcií v rámci správneho trestania. Preto správny súd v súlade so Správnym súdnym poriadkom nad rámec námietok správnej žaloby konštatoval nesprávnu aplikáciu § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2015, v spojení s § 155 ods. 5 daňového poriadku.

15. Žalovaný namietal aj proti zrušeniu preskúmaného rozhodnutia z dôvodu, že správca dane uložil žalobcovi sankciu za konanie, ktoré nenapĺňa znaky skutkovej podstaty správneho deliktu uvedené v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku, ktorý považoval za formalistický. Kasačný súd sa nestotožňuje ani s touto argumentáciou. Faktom je, že trestnoprávna zásada nullum crimen sine lege, ktorá nachádza svoje ústavné ukotvenie v čl. 49 Ústavy, je založená na tom, že len zákon môže ustanoviť, aké konanie je trestným činom a aký trest, prípadne iné ujmy na právach alebo majetku možno uložiť za jeho spáchanie. Trestným činom teda môže byť len konanie taxatívne vymedzené v zákone (skutkovej podstate), pričom jeho zákonné vymedzenie je nutné vykladať reštriktívne a teda ho nie je možné rozširovať výkladom práva pri aplikácii zákona.

16. Preto, opäť s poukazom na uvedené v bode 10 tohto rozsudku, je nutné uzavrieť, že správca dane a žalovaní boli povinní posudzovať konanie žalobcu v súlade so zásadou nullum crimen sine lege, a preto sa pri ukladaní sankcie za konanie žalobcu mali držať vymedzenia skutkovej podstaty správneho deliktu vymedzeného v § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku. Keďže tak neučinili, zaťažili svoje rozhodnutie nezákonnosťou, v dôsledku čoho správny súd preskúmané rozhodnutie zrušil. Kasačný súd sa napriek námietkam žalovaného stotožňuje s poukazom správneho súdu na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Asan/9/2021 zo dňa 31.03.2022, ktorý skutočne reflektuje na právne porovnateľnú situáciu.

17. To, že žalovaný bude v podstate povinný, v kontexte tohto dôvodu zrušenia preskúmaného rozhodnutia len zmeniť znenie výroku tak, aby korešpondovalo so znením § 154 ods. 1 písm. i) bod 1 daňového poriadku, sa môže na prvý pohľad javiť formalisticky. Je však nutné prízvukovať, že pri (správnom) trestaní je nutné bezvýnimočne rešpektovať štandardy práv, ktoré dotknutým subjektom priznáva Ústava, Dohovor, ako aj judikatúra ESLP.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

18. Kasačný súd pre vyššie uvedené nevzhladol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol.

19. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania. Kasačná sťažnosť žalovaného bola zamietnutá, v dôsledku čoho úspech vo veci náleží žalobcovi.

20. Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.