

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-1S/84/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200547
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jeannette Hajdinová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1019200547.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a členov senátu JUDr. Jozefa Timeka a JUDr. Zuzany Širokej, v právnej veci žalobcu: Distrib Capital, s.r.o., so sídlom Betliarska 22, 851 07 Bratislava, IČO: 36 705 691, právne zastúpený ADUS, s.r.o., so sídlom Miletičova 5B, 821 08 Bratislava, IČO: 36 731 544, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100308862/2019 zo dňa 25. januára 2019, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100308862/2019 zo dňa 25.01.2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Súd priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Na základe výsledkov kontroly vydal prvostupňový orgán rozhodnutie č. 103615643/2016 zo dňa 28.07.2016, ktorým žalobcovi určil za zdaňovacie obdobie apríl 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume XXX XXX,XX eur, nepriznal daňový odpočet v sume XXX XXX,XX eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume XX XXX,XX eur (prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočtu DPH). Na základe odvolania žalobcu toto rozhodnutie potvrdil žalovaný rozhodnutím č. 10615643/2016 zo dňa 18.11.2016, právoplatné dňa 28.11.2016 (druhostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH).

2. V nadväznosti na vydané prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH vydal správca dane v zmysle ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 v nadväznosti na § 165e ods. 2 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) rozhodnutie č. 101721042/2018 zo dňa 04.09.2018 (prvostupňové rozhodnutie), ktorým žalobcovi uložil pokutu vo výške XX XXX,XX eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku. Správny delikt spočíval v uplatnení nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2014 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok na nadmerný odpočet, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

3. Žalobca proti prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie, v ktorom uviedol, že voči druhostupňovému rozhodnutiu o nadmernom odpočte DPH podal správnu žalobu a žiadal žalobe priznať odkladný účinok. Poukázal na to, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia neuviedol rozhodujúce skutočnosti, ktoré sú podkladom pre uloženie pokuty, a to kedy prvostupňové rozhodnutie o nadmernom

odpočte DPH malo nadobudnúť právoplatnosť a vykonateľnosť, neuviedol, či bolo v tejto veci podané odvolanie a ak áno, ako rozhodol odvolací orgán, preto je rozhodnutie nepreskúmateľné.

4. Poukázal na to, že v danom prípade ide o správne trestanie, ktoré musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. Trval na tom, že pri ukladaní akýchkoľvek sankcií musí správca dane okrem ustanovení daňového poriadku prihliadnúť aj na príslušné ustanovenia trestného práva.

5. Ďalej žalobca namietal, že prvostupňové rozhodnutie neobsahuje požadované náležitosti a uviedol, že obdobne ako je to pri priestupkoch, musí výrok rozhodnutia obsahovať popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druh a výmeru sankcie. Z výroku nie je dostatočne zreteľné, akým konkrétnym konaním sa mal žalobca dopustiť porušenia § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, nie je uvedené daňové priznanie, dátum vypracovania daňového priznania, aká výška dane bola uvedená v daňovom priznaní, akú výšku mal žalobca podľa správca dane uviesť. Napadnuté rozhodnutie teda neobsahuje všetky náležitosti a je nepreskúmateľné.

6. Žalobca nesúhlasil ani s výškou uloženej sankcie, ktorá podľa neho nezodpovedá zásadám ukladania sankcií. Žalobca poukazuje na to, že správca dane vykonal kontrolu aj za mesiace október, november a december 2014 a rozhodnutiami vyrubil rozdiel dane za tieto zdaňovacie obdobia v celkovej výške XXX XXX eur. V následných rozhodnutiach uložil žalobcovi pokutu v celkovej výške XX XXX,XX eur za delikty podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku za uvedenie nižšej DPH v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2014, za zdaňovacie obdobie november 2014 a zdaňovacie obdobie december 2014. Správca dane teda nesankcionoval jedno porušenie zákona, ale štyri a uložil nie jednu, ale štyri sankcie. Žalobca poukázal na ust. § 155 ods. 1 daňového poriadku a uviedol, že ide o súbeh administratívnych deliktov, a preto je potrebné použiť analógiu legis trestnoprávnu absorpčnú zásadu. Žalobca mal byť postihnutý úhrnným trestom za najväčší správny delikt. Správca dane mal teda všetky konania spojiť do jedného a uložiť žalobcovi iba jednu sankciu.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 100308862/2019 zo dňa 25.01.2019 (napadnuté rozhodnutie) prvostupňové rozhodnutie správca dane potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. V odôvodnení žalovaný uviedol výpočet výšky pokuty podľa ust. § 155 ods. 4 v spojení s § 155 ods. 6 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015. K námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že v prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol, čo bolo dôvodom uloženia sankcie, v odôvodnení sa odvolal na prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH, v ktorom sú uvedené všetky zistenia, dôvody a dôkazy, na základe ktorých bol určený rozdiel dane. So všetkými skutočnosťami bol žalobca oboznámený, rozhodnutie mu bolo doručené. Vo výrokovej časti a v odôvodnení správca uviedol všetky právne predpisy, podľa ktorých postupoval. Prvostupňové rozhodnutie spĺňa všetky náležitosti podľa § 63 daňového poriadku. Pokiaľ žalobca v odvolaní uviedol, že podal voči prvostupňovému rozhodnutiu o nadmernom odpočte DPH správnu žalobu, žalovaný uvádza, že o podaní žaloby za zdaňovacie obdobie apríl 2014 nemá on ani správca dane vedomosť.

8. K námietkam, kde sa žalobca odvoláva na zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov, na zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len trestný zákon) a judikatúru najvyššieho súdu a ústavného súdu, žalovaný uvádza, že tieto upravujú postup orgánov činných v trestnom konaní a pri trestných deliktoch. Žalovanému nie je zrejmé, akú analógiu má žalobca na mysli v tejto veci. Správca dane zistil porušenie hmotnoprávneho predpisu (zákona o DPH), na uloženie sankcie za správny delikt sa vzťahuje daňový poriadok. Správca dane neukladá sankciu v zmysle žalobcom uvedených právnych predpisov a neskúma trestnú zodpovednosť. Námietky žalobcu s odvolávaním sa na právne predpisy, ktoré s uvedenou vecou nesúvisia, považuje za irelevantné.

9. K náležitostiam výroku poukázal žalovaný na ust. § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, podľa ktorého musí výrok obsahovať ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa postupovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní, a ak ide o peňažné plnenie, sumu a číslo účtu, na ktorý má byť zaplatená. Všetky tieto náležitosti prvostupňové rozhodnutie obsahuje.

10. Správca dane je povinný postupovať v zmysle daňového poriadku, v ktorom je priamo definovaný správny delikt a spôsob výpočtu pokuty v prípade, ak si daňový subjekt uplatní nárok v tomto prípade podľa zákona o DPH, vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť. Rozhodnutie

správca dane nemusí obsahovať popis skutku, vyslovenie viny, uvedenie miesta, času a spôsobu spáchania, prípadne iných skutočností. Tieto námietky považuje žalovaný za irelevantné.

11. V súvislosti s absorpčnou zásadou žalovaný uvádza, že opäť zdôrazňuje, že nepostupuje podľa trestného zákona. Možnosť uložiť úhrnnú pokutu za viac ako jeden správny delikt je upravená v ust. § 155a daňového poriadku, kde sú uvedené podmienky na jej uloženie. Úhrnnú pokutu je správca dane povinný uložiť iba v prípade, ak sa jedná o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia. V tomto prípade sa výška pokuty určovala výpočtom a správca dane pri jej výpočte postupoval podľa § 155 ods. 4 a 155 ods. 6 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku. Pokutu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku nie je možné určovať v rámci ustanoveného rozpätia.

II. Žaloba

12. Žalobou doručenou súdu dňa 16.04.2019 sa žalobca domáhal, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správca dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V žalobe zopakoval námietky uvedené v odvolacom konaní. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia neuviedol rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali tvoriť podklad k uloženiu pokuty, a to kedy prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH malo nadobudnúť právoplatnosť a vykonateľnosť, či bolo voči rozhodnutiu podané odvolanie, a ak áno ako rozhodol odvolací orgán, ako aj ďalšie skutočnosti týkajúce sa daňovej kontroly. Preto je prvostupňové rozhodnutie správca dane nepreskúmateľné a arbitrárne.

13. Žalobca ďalej poukazuje na použiteľnosť zásad trestného konania na vydanie rozhodnutia o uložení sankcie. Správne právo nie je kodifikované v jednom predpise, čo platí aj v oblasti správneho trestania a jeho zásad. Vzhľadom na túto medzeru je potrebné analogicky použiť tú právnu úpravu, ktorá je cieľom a účelom chýbajúcej úprave najbližšia, a to úpravu ukladania trestných sankcií zakotvenú v trestnom zákone a trestnom poriadku. Žalobca poukázal na to, že Európsky súd pre ľudské práva prostredníctvom svojej judikatúry interpretuje pojmy trestná vec, trestné konanie, potrestanie a trestný čin autonómne, to znamená, že im pripisuje odlišný význam ako jednotlivé členské štáty. Autonómnosť výkladu pojmov má za následok, že pod trestnou vecou sa rozumie aj taká vec, ktorá v zmysle vnútroštátnych trestných kódexov sa za trestnú nepovažuje. Poukázal pritom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 8Sžo/147/2008, v ktorom súd judikoval, že trestanie za správne delikty musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. Ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 6Sžo/31/2011 z 25.04.2012, v zmysle ktorého je nevyhnutné poskytnúť záruky a práva zakotvené v trestnom zákone a trestnom poriadku nielen obvinenému z trestného činu, ale aj subjektu, voči ktorému je vyvodzovaná administratívna zodpovednosť. Rovnaký záver vyplýva aj z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 571/2015 zo dňa 12.04.2016, že trestanie za správne delikty 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 administratívna zodpovednosť. Správca dane je preto povinný prihliadnuť aj na príslušné ustanovenia trestného práva.

14. Ďalej žalobca zopakoval námietku, že výrok prvostupňového rozhodnutia neobsahuje popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druh a výmeru sankcie. Správca dane neuviedol presne skutok, ktorý mal daňový subjekt spáchať, preto je rozhodnutie nepreskúmateľné. Nie je zrejmé, akým konkrétnym konaním sa mal žalobca dopustiť porušenia ust. § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Nie je špecifikované daňové priznanie, dátum vypracovania daňového priznania, aká výška bola uvedená v daňovom priznaní a aká mala byť. Nestačí uviesť, že žalobca v daňovom priznaní uviedol nižšiu daň bez uvedenia presnej sumy a rovnako nemôže stačiť konštatovanie, že mal uviesť inú výšku dane. Veta vo výroku prvostupňového rozhodnutia „uvedenie v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť“ (ide o nesprávnu citáciu výroku – pozn. správneho súdu), nie je popisom spáchaného skutku, ale jeho právnym posúdením.

15. Spôsob a výška sankcie nezodpovedá podľa žalobcu zásadám ukladania sankcií, a to s poukazom na to, že správca dane sankcionoval štyri porušenia zákona [aj za mesiace október, november a december 2014 podľa ust. § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku]. S poukazom na ust. § 155a

daňového poriadku mal správca dane použiť absorpčnú zásadu a uložiť iba jednu úhrnnú sankciu podľa sadzby za najzávažnejší z deliktov.

16. Z uvedených dôvodov žiadal prvostupňové rozhodnutie, ako aj napadnuté rozhodnutie zrušiť v celom rozsahu.

III. Vyjadrenie žalovaného

17. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zhrnul priebeh správneho konania a uviedol, že so všetkými námietkami uvedenými v žalobe sa vysporiadal v rámci odvolacieho konania. Žalovaný trvá na tom, že v prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol, čo bolo dôvodom uloženia pokuty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, v odôvodnení sa odvolal na prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH, v ktorom sú uvedené všetky zistenia, dôvody a dôkazy, na základe ktorých správca dane určil žalobcovi rozdiel dane. So všetkými skutočnosťami bol žalobca oboznámený, rozhodnutie mu bolo doručené. Žalobca mal vedomosť, kedy sa rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH stalo právoplatným a vykonateľným. Podľa žalovaného výroková časť aj odôvodnenie rozhodnutia spĺňa všetky náležitosti, ktoré sú uvedené v § 63 ods. 3 a 5 daňového poriadku, ktoré musí rozhodnutie obsahovať.

18. Žalovaný uvádza, že právne predpisy uvádzané žalobcom upravujú postup orgánov v trestných veciach a pri trestných deliktoch. Postup správcu dane pri určovaní sankcií za správne delikty upravuje daňový poriadok v § 154 až § 156. Správca dane nepostupuje podľa zákonov upravujúcich konanie v trestných veciach a neskúma trestnoprávnu zodpovednosť daňových subjektov.

19. Ďalšie údaje, ktoré by mal správca dane podľa žalobcu vo výroku vyšpecifikovať, nie sú povinnými náležitosťami, ktoré musí obsahovať rozhodnutie o určení pokuty. Vo výrokovej časti správca dane definuje ustanovenie, v zmysle ktorého bola pokuta uložená s presnou citáciou ustanovenia, akého správneho deliktu sa žalobca dopustil. Správca dane preto správne citoval ust. § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, ktoré definuje správny delikt. Nesúhlasí s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie neobsahuje všetky náležitosti.

20. K absorpčnej zásade ukladania trestov žalovaný uvádza, že túto námietku už žalobca uplatnil aj v odvolacom konaní. Opäť zdôrazňuje, že správca dane nepostupuje podľa trestného zákona, ale podľa daňového poriadku. Podľa ust. §155a daňového poriadku je správca dane oprávnený uložiť len v prípade, ak sa jedná o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia. V tomto prípade sa však pokuta určovala výpočtom v súlade s ust. § 155 ods 4 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na ust. § 165e ods. 2 daňového poriadku. Pokutu za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku nie je možné určovať v rámci ustanoveného rozpätia.

21. Žalovaný žiadal žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

22. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného ďalej nevyjadril.

IV. Verejné vyhlásenie rozsudku

23. Správny súd v Bratislave dáva do pozornosti, že v zmysle § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 398/2022 Z.z. (ďalej len zákon č. 151/2022 Z.z.) prešiel výkon súdnictva od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Z uvedeného dôvodu je spis Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/84/2019 vedený na Správnom súde v Bratislave pod sp. zn. BA-1S/84/2019.

24. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 10 a § 13 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len SSP) v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania rozsudkom dňa 21.5.2025, keďže žalobca ani žalovaný nežiadali nariadenie pojednávania.

25. Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal napadnuté rozhodnutie v zmysle ust. § 195 a nasl. SSP, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

V. Relevantné právne predpisy

26. Podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku účinného do 31.12.2015 správneho deliktu sa dopustí ten, kto si uplatní nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov.

27. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku účinného do 31.12.2015 správca dane uloží pokutu vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní.

28. Podľa § 155 ods. 4 daňového poriadku účinného do 31.12.2015 ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 10 % zo sumy podľa odseku 1 písm. f); ak 1,5-násobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 5 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 5 % z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).

29. Podľa § 155 ods. 6 daňového poriadku účinného do 31.12.2015 pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. g) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania.

30. Podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) 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.

31. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) správca dane uloží pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní.

32. Podľa § 155 ods. 2 daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) pokuta podľa odseku 1 písm. f) až h) sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania alebo do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po spísaní zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo po doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, alebo do dňa doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok nie menej ako 1 % z vyrubenej sumy najviac však vo výške vyrubenej sumy.

33. Podľa § 155 ods. 4 daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.

34. Podľa § 155 ods. 5 daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške 10 % ročne zo sumy podľa odseku 1 písm. f). Ak dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. h) nedosiahne 7 %, pokuta sa uloží vo výške 7 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. h). Ak

základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 3 %, pokuta sa uloží vo výške 3 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).

35. Podľa § 155 ods. 7 daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia (25.01.2019) pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. g) alebo písm. h) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania.

VI. Posúdenie veci správnym súdom

36. V danom prípade je predmetom konania preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta za správny delikt spočívajúci v tom, že si žalobca uplatnil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok na nadmerný odpočet DPH, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Žalobca v podanej žalobe vzniesol štyri žalobné námietky, ktoré sú totožné s námietkami uvedenými žalobcom v rámci odvolacieho konania.

37. V prvom rade žalobca tvrdí, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane v odôvodnení rozhodnutia neobsahuje rozhodujúce skutočnosti, ktoré majú tvoriť podklad k uloženiu pokuty. Údaje, ktoré žalobca považuje za rozhodujúce – údaj o právoplatnosti prvostupňového rozhodnutia o nadmernom odpočte DPH, či voči nemu bolo podané odvolanie a ako sa o ňom rozhodlo, nie sú takými skutočnosťami, z ktorých správca dane vychádzal pri uložení pokuty. Správny súd súhlasí, že podstatnou okolnosťou je, či prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH nadobudlo právoplatnosť, a súhlasí, že informácie o odvolacom konaní sa v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia nenachádzajú. Nachádzajú sa však v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, v ktorom žalovaný na strane 3 uviedol, že rozhodnutie správcu dane č. 103615643/2016 zo dňa 28.07.2016, ktorým daňovému subjektu určil za zdaňovacie obdobie apríl 2014 rozdiel DPH v sume XXX XXX,XX eur, po korekcii daňového priznania zvýšil rozdiel dane na sumu XXX XXX,XX eur (prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH), prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 11.08.2016. Ďalej žalovaný uvádza, že na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 104326526/2016 zo dňa 18.11.2016 (druhostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH), prvostupňové rozhodnutie o nadmernom odpočte DPH potvrdil a toto rozhodnutie žalovaného prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 28.11.2016, čím sa obe rozhodnutia stali právoplatnými. Vzhľadom na to správny súd považuje námietku žalobcu za neopodstatnenú.

38. Ako druhú žalobnú námietku žalobca uviedol, že správca dane neaplikoval pri ukladaní sankcie za správny delikt princípy trestného konania. Túto námietku správny súd vyhodnotil ako opodstatnenú.

39. Právne vzťahy vyplývajúce zo správy daní patria do oblasti verejného práva, v rámci ktorého porušenia zákona sankcionované ukladaním pokút patria do oblasti správneho trestania. V rámci správneho trestania vyvodzujú orgány verejnej správy administratívnoprávnu 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.

40. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 5Sžf/1/2013, v ktorom najvyšší súd uviedol: „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 ustálennej 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 správnymi deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené prirodzenoprávnymi 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 páchatela.“

41. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozhodnutia sp. zn.: 2Sžf/9/2010, sp. zn.: 7Sžo/67/2016, sp. zn.: 8Sžo/28/2007, sp. zn.: 8Sžo/147/2008, sp. zn.: 2Sžf/44/2011, sp. zn.: 5Sžo/60/2016 a ďalšie) je konštantná v tom, že trestanie za správne delikty (priestupky, správne delikty právnických a fyzických osôb - podnikateľov) musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy.

42. Správny súd z uvedeného dôvodu nemôže súhlasiť so závermi žalovaného, že správca dane a žalovaný neboli povinní prihliadať aj na základné princípy trestného konania. V tejto súvislosti poukazuje správny súd na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.: 10Asan/6/2019 v podobnej veci, podľa ktorého: „Ukladanie pokuty je dôsledkom porušenia právnej povinnosti zo strany určitého subjektu, teda majú nesporne 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.

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 páchatela, čo znamená, že pri ukladaní pokuty sa dáva prednosť novšiemu zákonu, ak je pre páchatela priaznivejší. Táto výnimka sa vzťahuje výlučne na zákony pre páchatela priaznivejšie, v žiadnom prípade sa nemôže vzťahovať na zákon, ktorý je pre páchatela 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.“

43. Slovenská republika sa v zmysle čl. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky 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 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 je potrebné 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 (napr. rozsudok ENGEL a iní proti HOLANDESKU z 8. júna 1976). Keďže administratívne trestanie má podľa Európskeho súdu pre ľudské práva trestnoprávny charakter, je potrebné vychádzať analogicky aj z trestného zákona.

44. Z druhostupňového rozhodnutia o nadmernom odpočte DPH vyplýva, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2014 začala 23.07.2014 a ukončená bola dňa 15.12.2015. Správny súd rozumie postupu, ktorý zvolí správca dane, keď postupoval podľa prechodného ustanovenia dnového poriadku § 165e ods. 2 daňového poriadku a podľa ktorého bol správca dane povinný postupovať podľa daňového poriadku účinného do 31.12.2015. Ako však vyplýva aj z citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 10Asan/6/2019: „...samotná skutočnosť, že postup správcu dane bol súladný s právnou normou vyjadrenou v ustanovení § 165e ods. 2 daňového poriadku ešte sama o sebe

neznamená, že rozhodnutia správcu dane, resp. sťažovateľa sú v súlade so zásadami uplatňovanými pri ukladaní administratívnych trestov, ktoré musia daňové orgány pri ukladaní pokút vždy brať na zreteľ.“

45. Správny súd poukazuje na to, že prijatím zákona č. 269/2015 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len zákon č. 269/2015 Z.z.), došlo k novému spôsobu výpočtu pokút za správne delikty, a to aj za správny delikt v zmysle ust. § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku. Nový spôsob výpočtu ustanovuje pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní, pričom sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania alebo do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po spísaní zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo po doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, alebo do dňa doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok nie menej ako 1 % z vyrubenej sumy najviac však vo výške vyrubenej sumy.

46. Nová úprava výpočtu pokuty teda zohľadňuje časové hľadisko, pričom je zrejmé, že výpočet výšky pokuty podľa novej právnej úpravy zavedenej zákonom č. 269/2015 Z.z. je pre páchatel'a priaznivejší v prípade, ak je pokuta počítaná za obdobie kratšie ako jeden rok. Aj keď správny súd vzhľadom na obsah administratívneho spisu, ktorý sa týka výlučne správneho konania vo veci uloženia pokuty a nie samotnej daňovej kontroly, nedisponuje všetkými relevantnými informáciami ohľadom daňovej kontroly, už len skutočnosť, že daňová kontrola začala dňa 23.07.2014 nasvedčuje tomu, že v danom prípade je potrebné zaoberať sa, či výška uloženej pokuty podľa daňového poriadku v znení účinnom po 31.12.2015, nie je pre páchatel'a priaznivejšia. Vzhľadom na to, že správca dane a žalovaný sa odmietli zaoberať základnými princípmi trestného práva použiteľnými aj na správne trestanie a nezohľadnili, že novšia právna úprava môže byť pre žalobcu priaznivejšia, ich rozhodnutie je potrebné považovať za nezákonné.

47. Ďalšiu námietku žalobcu týkajúcu sa výroku napadnutého rozhodnutia správny súd nepovažoval za relevantnú. Výrok rozhodnutia o uložení sankcie v tomto prípade nemusí obsahovať taký detailný popis skutku s popisom miesta, času a spôsobu spáchania skutku, ako vyžaduje žalobca. Z formulácie „za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2014 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona...“ je dostatočne špecifikované nezákonné konanie žalobcu, ktoré nie je v tomto prípade zameniteľné s iným. Správny delikt v tomto prípade spočíva práve v uplatnení si nadmerného odpočtu v daňovom priznaní vo väčšej výške ako subjektu patrí podľa zákona. Okolnosti s akým dátumom bolo daňové priznanie podávané, či aká výška nadmerného odpočtu z neho vyplývala, sú potom doplňujúcimi aj keď dôležitými informáciami. Nie je však nevyhnutné, aby boli uvedené vo výroku rozhodnutia na to, aby bolo konanie žalobcu nezameniteľné s iným. V tomto prípade konkretizácia skutku spočíva práve vo vymedzení zdaňovacieho obdobia – za apríl 2014.

48. V rámci poslednej žalobnej námietky sa žalobca domáhal aplikácie absorpčnej zásady s poukazom na zásady ukladania trestov v trestnom práve. Túto žalobnú námietku správny súd vyhodnotil ako neopodstatnenú, a to z dôvodu, že aplikácia analógie trestného zákona sa uplatní iba tam, kde konkrétny zákon mlčí, ako je to v prípade vyššie opísanej zásady použitia novšieho právneho predpisu v prospech páchatel'a. Zásady ukladania úhrnného trestu boli do daňového poriadku ustanovené (§ 155a) práve zákonom č. 269/2015 Z.z. od 01.01.2016. Daňový poriadok vyslovene ustanovuje, že úhrnný trest za viac spáchaných správnych deliktov sa ukladá vtedy, ak je sadzba pokuty určená rozpätím. Z uvedeného dôvodu správny súd považoval za správny názor žalovaného, že v danom prípade nie sú splnené podmienky na použitie absorpčnej zásady a uloženie jednej sankcie za štyri správne delikty.

49. Vychádzajúc z uvedených skutočností a citovaných právnych predpisov správny súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia nemožnosti aplikácie zásad trestného konania, čo je dôvodom na jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

50. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu (§191 ods. 6 SSP). V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného zaoberať sa výpočtom sankcie podľa právneho predpisu, ktorý je pre žalobcu priaznivejší a znova o veci rozhodnúť.

51. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 SSP a úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu voči neúspešnému žalovanému. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

52. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP) od jeho doručenia, a to na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) (písm. b); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c).