

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: TT-20S/106/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2022200229
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 08. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2023:2022200229.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave, v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a členiek senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Ingridy Hudecovej, v právnej veci žalobcu: Delphi Slovensko, s. r. o. v likvidácii, so sídlom Čáčovská cesta 1447/1, 905 01 Senica, IČO: 35 810 963, právne zastúpený: Kinstellar, s. r. o., so sídlom Hviezdoslavovo nám. 13, 811 02 Bratislava, IČO: 35 873 833, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102108301/2022 zo dňa 28.07.2022, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu z a m i e t a.
- II. Súd žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. V nadväzujúcom vyrubovacom konaní bolo vydané rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 101350272/2021 zo dňa 29.07.2021, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane vo výške X.XXX.XXX,XX EUR. Toto rozhodnutie bolo potvrdené druhostupňovým rozhodnutím žalovaného č. 100207771/2022 zo dňa 01.02.2022, právoplatným dňa 02.02.2022 (ďalej spolu obe rozhodnutia ako „rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane“). Žalobca vyrubenú čiastku uhradil. Proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane podal žalobca správnu žalobu, ktorá je predmetom iného súdneho konania (na tunajšom súde pod sp. zn. BA-5S/77/2022), doposiaľ o nej nebolo rozhodnuté a návrh na priznanie odkladného účinku nebol podaný.

2. Zo spisového materiálu súd zistil, že s účinnosťou od 01.01.2022 prestal byť žalobca ako daňový subjekt považovaný za vybraný hospodársky subjekt pre nesplnenie podmienok ustanovených § 6 ods. 2 zákona č. 35/2019 Z.z. o finančnej správe (ďalej len „zákon č. 35/2019 Z.z.“), v zmysle čoho sa správcom dane pre žalobcu stal v súlade s ust. § 4 ods. 1 zákona č. 536/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej ako „daňový poriadok“) a § 5 ods. 1 zákona č. 35/2019 Z.z. namiesto Úradu pre vybrané hospodárske subjekty miestne príslušný daňový úrad: Daňový úrad Trnava, pobočka Senica.

3. Následne Daňový úrad Trnava, pobočka Senica (ďalej aj ako „správca dane“) uložil žalobcovi rozhodnutím č. 101421281/2022 zo dňa 17.05.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) pokutu vo výške XXX.XXX,XX EUR za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku - za uvedenie v dodatočnom daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie

2015 dane nižšej ako daň, ktorú mal žalobca uviesť. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že žalobca v podanom daňovom priznaní a dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 uviedol daň alebo daňovú licenciu na úhradu vo výške X.XXX,- EUR. V zmysle vykonanej daňovej kontroly a rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane mu bol dorubený rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške X.XXX.XXX,XX EUR. Správca dane uviedol skutkovú podstatu správneho deliktu v zmysle § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, ďalej odcitoval ustanovenia § 155 daňového poriadku, v zmysle ktorých urobil výpočet výšky pokuty. Nakoniec správca dane uviedol, že v zmysle uvedeného rozhodol o pokute.

4. Žalobca napadol prvostupňové rozhodnutie odvolaním zo dňa 31.05.2022, v ktorom navrhol prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec správcovi dane, alternatívne prerušiť daňové odvolacie konanie najmenej na 4 roky. Žalobca odvolanie dôvodil neštandardným postupom správcu dane, keď tento nezobral do úvahy všetky nevyhnutné skutočnosti v zmysle § 155 ods. 4 daňového poriadku, a to najmä podanie správnej žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane, na základe ktorej môže dôjsť k zrušeniu týchto rozhodnutí a tým by odpadli dôvody na vydanie prvostupňového rozhodnutia o pokute. Žalobca poukazoval na možnosť využitia mimoriadnych opravných prostriedkov s lehotou do roku 2025, na možnosť správcu dane vyrubiť pokutu až do roku 2027, na zmenu správcu dane, ktorý pri ukladaní pokuty nebol dostatočne oboznámený s priebehom daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane neprihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, a teda postupoval v rozpore so základnými zásadami daňového konania.

5. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102108301/2022 zo dňa 28.07.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 01.08.2022 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Napadnuté rozhodnutie žalovaný postavil na tom, že uloženie pokuty je v danom prípade obligatórne a zákon neumožňuje správcovi dane neuložiť pokutu. Námietku o predčasnosti prvostupňového rozhodnutia vyhodnotil žalovaný ako neopodstatnenú, keďže podanie správnej žaloby nie je prekážkou pre uloženie pokuty za predpokladu, že jej nebol priznaný odkladný účinok, čo v danom prípade žalobca ani nenavrhol. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že správca dane nevzal do úvahy všetky nevyhnutné skutočnosti v zmysle § 155 ods. 4 daňového poriadku, žalovaný dal do pozornosti uznesenie ÚS SR sp. zn. II. ÚS 555/2018 z 28.11.2018, v ktorom sa primárne uvádza, že správcovi dane zákon nezveruje oprávnenie rozhodovať o tom, či pokutu uloží alebo nie, pričom predpokladom na vydanie rozhodnutia o uložení pokuty je iba vydanie právoplatného dodatočného platobného výmeru v dôsledku zistenia dane po daňovej kontrole. K výške uloženej pokuty žalovaný dodal, že tá je v tomto prípade stanovená presným výpočtom a správca dane nemôže výšku pokuty žiadnym spôsobom ovplyvniť.

II. Priebeh súdneho konania

6. Žalobca sa žalobou zo dňa 05.09.2022, doručenu Krajskému súdu v Trnave dňa 05.09.2022, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a to z dôvodov: i) nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“), ii) nepreskúmateľnosti rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d/ SSP), iii) nedostatočného zistenia skutkového stavu (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP), ako aj iv) podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane a zdôraznil, že podľa neho „vykázanie nižšej dane je sporné“, čo má nesprávne opačne uvádzať žalovaný v napadnutom rozhodnutí. Nesprávne právne posúdenie napadnutého rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia žalobca dôvodil neštandardným postupom správcu dane aj žalovaného, ktorí nezohľadnili § 155 ods. 4 daňového poriadku, keď nezobrali do úvahy, že ohľadom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane prebieha súdny spor, v ktorom by mohlo dôjsť k zrušeniu týchto rozhodnutí a žalobca by si potom mohol uplatniť nárok na náhradu škody. Podľa názoru žalobcu je v praxi daňových orgánov bežné a štandardné, že správca dane počká s uložením pokuty do rozhodnutia vo veci vyrubeného rozdielu dane správnym súdom, čo umožňujú aj dlhšie premlčacie lehoty upravené daňovým poriadkom, pričom v danom prípade bolo možné uložiť pokutu až do 2. februára 2027. Žalobca uviedol, že nerozporuje to, že správca dane musí v zmysle daňového poriadku v danej situácii uložiť žalobcovi pokutu, ale poukazuje na vhodnosť a možnosť vyčkania na rozhodnutie súdu o rozhodnutiach o vyrubení rozdielu dane alebo prerušení konania podľa § 61 ods.

1 písm. b) daňového poriadku, čím by správca dane eliminoval zasahovanie do práv a povinností žalobcu. Ďalej mal žalobca za to, že uznesenie ÚS SR sp. zn. II. ÚS 555/2018, ktorým argumentoval žalovaný v napadnutom rozhodnutí, je neaplikovateľné na tento prípad. Žalobca dodal, že uloženie vysokej pokuty pred tým, než je známy výsledok konania o mimoriadnych opravných prostriedkoch, ktoré stále zvažuje využiť, predstavuje predčasný a významný zásah do jeho majetkových práv. Žalobca ďalej namietal nedostatočné oboznámenie správcu dane s priebehom, predmetom kontroly a pokračujúcim súdnym konaním, ako aj to, že o pokute rozhodoval úplne iný daňový úrad ako ten, ktorý rozhodoval v konaní o vyrubení rozdielu dane. Teda podľa žalobcu správca dane v prvostupňovom rozhodnutí nezhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, neprihliadol na všetko, čo vyšlo najavo a postupoval v rozpore so zásadami daňového konania. Nezrozumiteľnosť a nedostatočnú odôvodnenosť napadnutého rozhodnutia videl v strohej reakcii na niektoré námietky žalobcu, uvádzal, že prvostupňové rozhodnutie prakticky neobsahuje uvedenie relevantných dôvodov rozhodnutia. Podľa žalobcu sa žalovaný vôbec nevysporiadal s námietkami žalobcu o úplne inom štandardnom postupe správcu dane v obdobných veciach, o možnosti podať mimoriadne opravné prostriedky a o možnosti uložiť pokutu až do roku 2027. Nedostatočne zistený skutkový stav sa podľa žalobcu zakladá na tom, že správca dane nezisťoval skutkový stav prostredníctvom Úradu pre vybrané hospodárske subjekty, nekontaktoval ho, ale vychádzal výlučne zo spisového materiálu a ani žalovaný nezisťoval detaily o súdnom konaní ohľadom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane. Žalobca navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím, priznať mu nárok na náhradu trov konania a súčasne v žalobe (aj vo vyjadrení zo dňa 24.10.2022) požiadal súd o priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

7. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 13.10.2022 uviedol, že správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly zistil, že žalobca uviedol v podanom dodatočnom daňovom priznaní daňovú povinnosť nižšiu, ako mal uviesť, čo malo za následok nielen vyrubenie rozdielu dane, ale aj uloženie pokuty z rozdielu dane podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 daňového poriadku za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Ďalej uviedol, že uloženie pokuty bolo len obligatórnym vyústením postupu správcu dane realizovaným zákonným spôsobom. Zákon neumožňuje správcovi dane neuložiť v danom prípade pokutu a aj výška pokuty je zákonom pevne daná, nie je priestor pre správnu úvahu. Rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť a stali sa tak podkladom na uloženie pokuty. Podanie správnej žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane nie je prekážkou na uloženie pokuty, pokiaľ takejto žalobe nebol priznaný odkladný účinok, pričom tento žalobca ani nenavrhol priznať, preto neexistovala prekážka, ktorá by bránila správcovi dane uložiť sankciu a správca dane ani žalovaný nemal dôvod na prerušenie konania podľa § 61 ods. 2 daňového poriadku. Žalovaný sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu o nesprávnom právnom posúdení a že nezisťoval, či bola súdna žaloba proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane podaná. K uzneseniu ÚS SR sp. zn. II. ÚS 555/2018 z 28.11.2018 uvádza, že išlo o rovnakú skutkovú podstatu a aj princíp a spôsob výpočtu pokuty je rovnaký podľa predchádzajúceho právneho predpisu aj daňového poriadku. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane pri uložení pokuty nepostupoval neštandardným postupom a nie je povinný z dôvodu podanej žaloby počkať s uložením pokuty do rozhodnutia vo veci o vyrubení rozdielu dane správnym súdom. Žalovaný dodal, že v prípade, ak by bola novým rozhodnutím suma rozdielu dane upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci aj pokuta (§ 155 ods. 14 daňového poriadku). Podľa žalovaného napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie obsahujú zákonné náležitosti a spĺňajú požiadavky kladené na rozhodnutie o správnom sankčnom postihu. Či žalobca využije aj ďalšie opravné prostriedky, je na jeho rozhodnutí. Žalovaný uviedol, že námietky žalobcu považuje za právne bezvýznamné a napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie za súladné so zákonom, preto navrhol, aby súd žalobu zamietol a žalobcovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

8. Uznesením Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/106/2022-276 zo dňa 08.11.2022, právoplatným dňa 10.11.2022, bol správnej žalobe žalobcu priznaný odkladný účinok s odôvodnením, že žalobcovi by inak hrozila závažná ujma súvisiaca s výškou vymáhanej sumy, ktorá by pre neho mohla mať likvidačný charakter.

9. V replike zo dňa 28.11.2022 k vyjadreniu žalovaného k žalobe žalobca zotrval na dôvodoch aj petite žaloby, ktorej sa v plnom rozsahu pridržiaval. Žalobca zdôraznil, že žalovaný sa nijakým spôsobom nevyjadril k skutkovému stavu popísanému žalobcom, najmä nie k možnosti vyrubenia pokuty až do roku 2027, k zmene miestnej príslušnosti správcu dane, k návrhu na prerušenie konania podľa § 61 ods. 2 daňového poriadku, či k využitiu mimoriadnych opravných prostriedkov s lehotou do 2025. Žalobca opätovne uviedol, že v tejto správnej žalobe rozporoval neštandardný a nedôvodný postup žalovaného,

ktorý viedol k uloženiu pokuty. Žalobca dodal, že netvrdí, že žalovaný mal upustiť od uloženia pokuty, ale že mal v súlade s ustálenou praxou daňových orgánov v obdobných prípadoch počkať s jej uložením, prípadne prerušiť daňové konanie. Žalobca zopakoval, že namieta absenciu zákonných predpokladov na odôvodnenie rozhodnutia v napadnutom rozhodnutí aj prvostupňovom rozhodnutí a to predovšetkým chýbajúce relevantné dôvody rozhodnutia a vysporiadanie sa s námietkami žalobcu. Žalobca tiež zopakoval svoje námietky o nedostatočnom zistení skutkového stavu žalovaným a prvostupňovým správny orgánom a to nezisťovanie skutkového stavu prostredníctvom Úradu pre vybrané hospodárske subjekty a nevedomosť o podanej správnej žalobe proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane.

10. V duplike zo dňa 19.12.2022 žalovaný zotrval na svojom vyjadrení k žalobe. Ku skutočnosti, že o žalobe rozhodoval iný daňový úrad ako ten, ktorý rozhodoval o dorubení dane, žalovaný uviedol, že to nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, pretože v danej veci vždy rozhodoval vecne a miestne príslušný správca dane. K námietkam žalobcu o možnosti uloženia pokuty až do roku 2027, uplatnení mimoriadnych opravných prostriedkov do roku 2025, prerušení konania podľa § 61 ods. 2 daňového poriadku, žalovaný uviedol, že správca dane bol vzhľadom na zásadu zákonnosti povinný uložiť žalobcovi pokutu z rozdielu dane, ktorá bola zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcu. Napokon dodal, že zo žiadnych ustanovení daňového poriadku nevyplýva, že by mal správca dane z dôvodu podanej žaloby počkať s uložením pokuty do rozhodnutia správneho súdu vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane.

III. Posúdenie veci súdom

11. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 7. júna 2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 5S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“).

12. Nakoľko ani jedna zo strán nežiadala o nariadenie pojednávania a súd to nepovažoval za potrebné ani nevzhliadol žiaden dôvod v zmysle § 107 ods. 1 SSP, prejedal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 SSP.

13. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21.08.2023. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené postupom podľa § 137 ods. 4 SSP.

14. Podľa prechodného ustanovenia § 493e SSP v znení neskorších predpisov, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

15. V danom prípade bolo konanie začaté pred novelou SSP účinnou od 01.07.2023, preto sa v zmysle § 493e SSP v znení neskorších predpisov toto konanie dokončí podľa Správneho súdneho poriadku v znení účinnom do 30.06.2023.

16. Žaloba žalobcu je označením aj svojou povahou správnu žalobou vo veciach správneho trestania, v ktorých nie je súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak v konaní orgánu verejnej správy došlo k niektorej z väd vymedzených v § 195 SSP. Súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu žalovaného a správcu dane, ktorý im predchádzal, v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, zohľadňujúc aj ust. § 195 SSP a po preskúmaní veci dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby.

17. Súd taktiež po oboznámení sa s pripojeným administratívnym spisom zistil, že skutkový stav zistený a popísaný žalovaným v napadnutom rozhodnutí ako aj správcom dane v prvostupňovom rozhodnutí korešponduje zisteniam v správnom konaní, aj obsahu administratívneho spisu.

18. Podľa § 6 ods. 1 SSP účinného do 30.06.2023, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

19. Podľa § 6 ods. 2 SSP účinného do 30.06.2023, správne súdy rozhodujú v konaniach o správnych žalobách vo veciach správneho trestania.

20. Podľa § 194 SSP účinného do 30.06.2023:

(1) Správnym trestaním sa na účely tohto zákona rozumie rozhodovanie orgánov verejnej správy o priestupku, správnom delikte alebo o sankcii za iné podobné protiprávne konanie.

(2) Ak nie je v tejto hlave ustanovené inak, použijú sa na konanie vo veciach správneho trestania ustanovenia o konaní o všeobecnej správnej žalobe.

21. Podľa § 135 ods. 1 SSP účinného do 30.06.2023, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy. V zmysle citovaného ustanovenia bude pre súd rozhodujúci stav a právne predpisy platné a účinné ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, t. j. ku dňu 01.08.2022.

22. Podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku v relevantnom znení, správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

23. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 daňového poriadku v relevantnom znení, správca dane uloží pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo zaplatenú podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania, za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) a f).

24. Podľa § 155 ods. 2 daňového poriadku v relevantnom znení, 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. Pri vyrubení dane vyrubovacím rozkazom sa pokuta vypočíta spôsobom podľa prvej vety do dňa vyrubenia dane.

25. Podľa § 155 ods. 5, prvá veta, daňového poriadku v relevantnom znení, 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).

26. Podľa § 155 ods. 14 daňového poriadku v relevantnom znení, ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f); novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.

27. Podľa § 6 zákona č. 35/2019 Z.z. v relevantnom znení:

(1) Úrad pre vybrané hospodárske subjekty je daňovým úradom a vykonáva pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky. Sídлом Úradu pre vybrané hospodárske subjekty je Bratislava.

(2) V pôsobnosti Úradu pre vybrané hospodárske subjekty sú vybrané hospodárske subjekty; pri plnení úloh podľa odseku 5 písm. h) sú v pôsobnosti Úradu pre vybrané hospodárske subjekty aj žiadatelia o udelenie statusu schváleného hospodárskeho subjektu. Na účely tohto zákona sa vybraným hospodárskym subjektom rozumie podľa písm. g) daňový subjekt, ktorý dosiahol za každé z dvoch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období ročný obrát 40 000 000 eur a viac.

28. Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 35/2019 Z.z. v relevantnom znení, daňový úrad vykonáva svoju pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak § 6 ods. 1 alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

29. Podľa § 4 ods. 1 daňového poriadku v relevantnom znení, správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

30. Podľa § 155 ods. 4 daňového poriadku v relevantnom znení, správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a na index daňovej spoľahlivosti.

31. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku v relevantnom znení, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

32. Primárnou námietkou žalobcu bolo tvrdenie o neštandardnom postupe správcu dane aj žalovaného, ktorí nezohľadnili § 155 ods. 4 daňového poriadku v relevantnom znení, keď nezobrali do úvahy, že ohľadom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane prebieha súdny spor, v ktorom by mohlo dôjsť k zrušeniu rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane. Súd v prvom rade poukazuje na to, že § 155 ods. 4 daňového poriadku v relevantnom znení sa týka výlučne určovania výšky pokuty správcu dane, pričom výšku pokuty žalobca nenapáda. Uvedené ustanovenie nie je relevantné pre vyvodzovanie zodpovednosti za správny delikt či ukládanie samotnej pokuty. Zohľadnenie uvedeného ustanovenia správcu dane má význam pri ukladaní pokuty v zákonom stanovenom rozpätí, keď správny orgán aplikuje správnu úvahu, čo nie je tento prípad. V danom prípade bola výška pokuty stanovená pevným výpočtom odvíjajúcim sa od sumy zvýšenej dane, ktorá bola vyrubená ako rozdiel dane. Kogentné ustanovenia upravujúce spôsob určenia a výpočtu výšky pokuty za predmetný správny delikt (§ 151 ods. 1 písm. f) daňového poriadku v spojení s § 155 ods. 2 citovaného zákona) neposkytujú daňovým orgánom priestor pre použitie správnej úvahy pri rozhodovaní o výške pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Teda v danom prípade nie je možné zo strany správcu dane ukladať pokutu ani primerane použiť úvahu, resp. vyhodnocovať v intenciách ustanovenia § 155 ods. 4 daňového poriadku závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, príp. index daňovej spoľahlivosti deliktuálne zodpovednej osoby. Preto nebol daný dôvod aplikovať ustanovenie § 155 ods. 4 daňového poriadku v relevantnom znení. Súd poznamenáva, že okrem toho medzi skutočnosťami, na ktoré má správca dane v zmysle uvedeného ustanovenia prihliadať, podanie žaloby nepatrí a zo žiadneho ustanovenia správcovi dane nevyplýva povinnosť zisťovať, či bola žaloba podaná alebo nie. Navyše žalovaný sa k námietkam žalobcu o podaní žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane a začatému súdnemu konaniu vyjadril v napadnutom rozhodnutí v dostatočnom a relevantnom rozsahu.

33. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, v tomto sa súd stotožňuje s argumentáciou žalovaného, keď uvádzal, že predmetné rozhodnutia sú právoplatné a pokiaľ nebola súdom odložená ich vykonateľnosť, o čo žalobca ani nežiadal, niet prekážky, ktorá by bránila správnomu orgánu v ďalšom postupe ohľadom uloženia pokuty za správny delikt.

34. K tomu sa viaže žalobcom opakovane uvádzané, že v praxi daňových orgánov je bežné a štandardné, že správca dane počká s uložením pokuty do rozhodnutia vo veci vyrubeného rozdielu dane správnym súdom, čo umožňujú aj dlhšie premlčacie lehoty upravené daňovým poriadkom (v danom prípade bolo podľa žalobcu možné uložiť pokutu až do 2. februára 2027), možnosť podania mimoriadnych opravných prostriedkov, možnosť prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku v relevantnom znení. Súd považuje za potrebné zdôrazniť, že žalobca ním tvrdenú bežnú a štandardnú prax daňových orgánov nijako nepreukázal ani svoju argumentáciu nepodporil žiadnymi hodnovernými zdrojmi, preto podľa súdu ide skôr len o subjektívnu predstavu/ želanie žalobcu, že by sa tak malo/ mohlo postupovať. Súd na jednej strane chápe predstavy žalobcu, podľa ktorých by teoreticky mohol správca dane dobrovoľne a takpovediac bezbolestne počkať s uložením pokuty nejakú dobu, avšak súd dáva do pozornosti aj druhú stránku veci, že štátne orgány sú nielen oprávnené ale aj povinné konať na základe ústavy a v rozsahu stanoveným zákonom (vychádzajúc z čl. 2 ods. 2 Ústavy SR) a taktiež by mali konať adekvátne rýchlo a pokiaľ možno bez prieťahov. V prípade odkladania sankčného konania, toto sa pribúdajúcim časom mieri svojmu účelu – rýchlemu, neodvratnému, výchovnému potrestaniu deliktuálne zodpovednej osoby a pre daňový orgán by tiež predstavovalo záťaž, odkladanie povinností a potrebu pravidelného sledovania trvania podmienok na vydanie rozhodnutia vo veci uloženia pokuty. Naopak, v prípadoch, keď daňové orgány čakali s uložením pokuty pre niektoré

z uvádzaných dôvodov, pokuta uložená po rokoch sa daňovému subjektu rovnako nepáčila a v žalobách sa bránili argumentáciou o neskorom uložení pokuty, pominutí účelu administratívneho trestania a pod. Rozhodujúcim však musí byť zákon, ktorý je v danom prípade na strane daňových orgánov, ktoré sú v zmysle § 155 ods. 1 daňového poriadku v relevantnom znení oprávnené, dokonca povinné, vydať rozhodnutie o pokute, ak nastali zákonom predpokladané skutočnosti, t. j. ak bolo preukázané, že zo strany žalobcu došlo k naplneniu skutkovej podstaty správneho deliktu v zmysle § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku v relevantnom znení, k čomu v danom prípade došlo (preukazujú to právoplatné rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane) a preto nemajú možnosť zvažovať, či takéto rozhodnutie vydajú.

35. Súd poznamenáva, že správca dane pristúpil k vydaniu prvostupňového rozhodnutia o pokute po tom, čo rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane nadobudli právoplatnosť. Podanie správnej žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane nepredstavuje prekážku pre správcu dane na vydanie rozhodnutia o pokute, okrem prípadov, ak by bol správnej žalobe priznaný odkladný účinok, avšak tento žalobca ani nenavrhol priznať. Prebiehajúce súdne konanie nie je teda pri existencii právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane prekážkou pre ďalší postup správcu dane, ktorý má byť zavŕšený vydaním rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt, čo vyplýva aj z ustálenej judikatúry kasačného súdu (napr. uznesenie NS SR sp. zn. 1Asan/8/2020 zo dňa 25.03.2021, rozsudok NSS SR sp. zn. 10Asan/3/2020 zo dňa 16.12.2021). Uvedená ustálená judikatúra ďalej zastáva názor, že v daných prípadoch ide o rozhodovanie o správnom delikte založené na princípe objektívnej zodpovednosti. Správny orgán vychádza z právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, ktorým je viazaný. Subjektívne okolnosti na strane daňového subjektu, ktoré viedli k priznaniu dane, ktorá je nižšia ako daň, ktorá mala byť v daňovom priznaní uvedená, nie sú predmetom konania o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, a na rozhodnutie o vine a treste (sankcii) zaň nemajú žiaden vplyv. Liberácia daňového subjektu nie je prípustná. Z rovnakej filozofie vychádza aj žalovaným prezentované a žalobcom neakceptované uznesenie ÚS SR sp. zn. II. ÚS 555/2018 z 28.11.2018 (napr. bod 24), ktoré je v uvedených všeobecných východiskách o ukladaní pokuty správcom dane zhodné aj so súčasnou judikatúrou.

36. Podanie správnej žaloby proti právoplatnému rozhodnutiu orgánu verejnej správy nemá suspenzívny účinok, teda „neprelamuje“ účinky právoplatnosti. Na takéto právoplatné rozhodnutia je potrebné hľadiť ako na zákonné rozhodnutia, pokiaľ nedôjde k ich zrušeniu. Zároveň platí, že žalobca môže využiť všetky dostupné mimoriadne a iné opravné prostriedky v rámci zákonom stanovených lehôt, ktoré by mohli viesť k zrušeniu právoplatných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, pričom v prípade, ak by k ich zrušeniu došlo, zákonodarcu na to pamätal v ustanovení § 155 ods. 14 daňového poriadku, v zmysle ktorého by sa ex offo zrušila aj pokuta uložená napadnutým rozhodnutím a prvostupňovým rozhodnutím. Nemožno preto tvrdiť, že by správca dane alebo žalovaný rozhodli predčasne, keď žalobcovi uložili pokutu.

37. Námietky žalobcu o tom, že o pokute rozhodoval úplne iný daňový úrad ako ten, ktorý rozhodoval v konaní o vyrubení rozdielu dane, z čoho odvodzuje aj nedostatočné oboznámenie s priebehom, predmetom kontroly a pokračujúcim súdnym konaním novým správcom dane, nie sú podľa súdu dôvodné. O vyrubení rozdielu dane ako aj o pokute rozhodoval vždy príslušný správny orgán v zmysle s ust. § 6, § 5 ods. 1 zákona č. 35/2019 Z. z. v relevantnom znení v súlade s ust. § 4 ods. 1 daňového poriadku v relevantnom znení. Pokiaľ sa žalobca uvedeným tvrdením domáha potreby rozhodovania o vyrubení rozdielu dane a pokuty „totožným subjektom/ totožnou osobou“, nevyplýva to zo žiadnej právnej normy. Napokon v uvedených konaniach pravdepodobne rozhodujú odlišné oddelenia či osoby a pri rozhodovaní o pokute správny orgán, resp. to-ktoré konkrétne oddelenie/ osoba vždy musí primárne vychádzať z dokladov, vyjadrení a právoplatných rozhodnutí nachádzajúcich sa v administratívnom spise ohľadom vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Ako už bolo uvedené vyššie v bode 35. rozsudku, správny orgán aj tak primárne vychádza z právoplatných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, na základe ktorých je povinný uložiť pokutu v zmysle daňového poriadku a akékoľvek iné subjektívne okolnosti nemajú vplyv na rozhodnutie o sankcii.

38. Čo sa týka domáhania sa postupu žalobcom podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku v relevantnom znení, že správca dane mal daňové konanie prerušiť, prípadne aby súd napadnuté rozhodnutie zrušil a aby žalovaný následne daňové konanie prerušil, súd uvádza, že na uvedené prerušenie nie je právny nárok. Ide o fakultatívnu možnosť prerušenia konania, kedy je na úvahe daňového orgánu, či konanie preruší alebo nie. Žalovaný ani správca dane preto nebol a nie je povinný daňové konanie prerušiť a neprerúšením konania neporušil žiadnu povinnosť. Ani súd nemôže v prípade

ustanovenia o fakultatívnej možnosti prerušenia konania zaviazať žalovaného na povinnosť prerušiť správne konanie.

39. Súd na záver poznamenáva, že žalobca sám v žalobe uvádzal, že nerozporuje to, že správca dane musí v zmysle daňového poriadku v danej situácii uložiť žalobcovi pokutu a tiež nerozporoval ani výšku uloženej pokuty, ale prakticky celá argumentácia žalobcu spočívala v domáhaní sa iného postupu daňových orgánov, ktorý by oddialil sankčné konanie, čo by bolo vhodné pre žalobcu v danej situácii, avšak uvedená argumentácia žalovaného postráda akékoľvek zákonné ukotvenie. Uvedenú argumentáciu žalobca premietal prakticky do všetkých namietaných dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 SSP. Nesprávne právne posúdenie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP) žalobca videl v zmysle žaloby v nesprávnom postupe správcu dane, zmene miestnej príslušnosti daňového subjektu či neakceptovaní návrhu na prerušenie konania, čo podľa súdu nepredstavuje nesprávne právne posúdenie (tým je napr. aplikácia nesprávnej právnej normy na zistený skutkový stav správnym orgánom, alebo uskutočnenie nesprávneho výkladu ustanovení právnych predpisov, nie postup orgánu ani vada konania). Ďalej žalobca namietal nezrozumiteľnosť a nedostatočnú odôvodnenosť napadnutého rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. d/ SSP), ktorú odôvodňoval strohosťou v prvostupňovom rozhodnutí a nevysporiadaním sa s námietkami žalobcu v napadnutom rozhodnutí ohľadom odloženia sankčného konania. Súd má za to, že prvostupňové rozhodnutie spĺňa zákonné náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 daňového poriadku v relevantnom znení a uvádza všetko podstatné. Podľa názoru súdu rovnako napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere reaguje na námietky žalobcu ohľadom neštandardného postupu daňových orgánov či ohľadom podania správnej žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane (na str. 7, 8 napadnutého rozhodnutia); žalobca tak dostal zreteľnú a jasnú odpoveď od žalovaného, prečo nepostupoval inak. Nedostatočne zistený skutkový stav (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP) žalobca následne odôvodňoval nezisťovaním správcu dane, či bola vo veci vyrubenia rozdielu dane podaná žaloba a vychádzaním správcu dane len zo spisového materiálu, nezisťovaním špecifik od Úradu pre vybrané hospodárske subjekty. Podľa názoru súdu ide len o všeobecné námietky žalobcu postrádajúce bližšiu konkretizáciu, aké špecifiká skutkového stavu existujú a boli opomenuté daňovým orgánom v danej veci, ktoré by mohli privodiť iné rozhodnutie správcu dane či žalovaného. Čo sa týka v danom kontexte žalobcom tvrdenej informácie o podaní žaloby proti rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane, toto nepredstavuje skutkový stav danej veci, ale ide o procesný úkon žalobcu. Nedostatočné zistenie skutkového stavu teda nie je žalobcom nijako relevantne odôvodnené. Posledný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia namietaný žalobcom o podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP) žalobca nijako konkrétne neodôvodňuje, dali by sa pod neho subsumovať žalobcom uvádzané námietky o neštandardnom postupe správcu dane a žalovaného, neprerušení konania a pod., avšak tento postup žalovaného bol vyššie súdom vyhodnotený ako súladný so zákonom a preto súd ani tento dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia nepovažuje za dôvodný.

40. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane je zrozumiteľné, dostatočne odôvodnené a spĺňa zákonné náležitosti; napadnuté rozhodnutie žalovaného podáva dostatočné a zrozumiteľné odpovede na námietky žalobcu. Napadnuté rozhodnutie je založené na dostatočne zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku ani práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Súd v medziach žalobných bodov nezistil, že by bolo napadnuté rozhodnutie nezákonné alebo vecne nesprávne. Súd nezistil ani prítomnosť žiadnej vady v zmysle § 195 SSP. Z vyššie uvedených dôvodov žaloba na základe žalobných bodov, pre ktoré žalobca žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) SSP, neobstojí; žaloba nie je dôvodná a preto ju súd podľa § 190 SSP zamietol.

41. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trov konania nepriznal, pretože z obsahu spisu nevyplýva, že by mu trov konania vznikli, pričom orgánu štátnej správy, ktorým žalovaný nepochybne je, možno priznať trov konania iba výnimočne.

42. Tento rozsudok prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je možné podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinného do 30.06.2023 v spojení s § 493e SSP v znení neskorších predpisov).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozsudku má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. c/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaje, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 SSP).

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania a osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2 SSP, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech (§ 442 ods. 1 SSP). Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom v zmysle § 449 ods. 1 SSP. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, alebo ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP, alebo je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).