

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 1S/39/2017
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1017200260
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Barková
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2022:1017200260.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Marty Barkovej a členiek senátu JUDr. Renáty Janákovcej a JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M., v právnej veci žalobcu: FAST TRADE, spol. s r.o., Družstevná 2016, 901 01 Malacky, IČO: 35 834 960, zast.: JUDr. Bohumil Novák, advokát, advokátska kancelária Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 34 989 765, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 104482938/2016 zo dňa 14.12.2016, takto

rozhodol:

Súd **z r u š u j e** rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Číslo: 104482938/2016 zo dňa 14.12.2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103680640/2016 zo dňa 08.08.2016 **a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Súd **p r i z n á v a** žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným rozhodnutím súdny úradník.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, 850 00 Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) predvolal písomným podaním č. 102921588/2016 zo dňa 12.04.2016 na ústne pojednávanie stanovené na deň 10.05.2016 na Daňový úrad Bratislava, Dr. VI. Clementisa 10, Bratislava, daňový subjekt - obchodnú spoločnosť FAST TRADE, spol. s r.o., Družstevná 2016, 901 01 Malacky, IČO: 35 834 960, IČ DPH SK2020208410 (ďalej aj ako „daňový subjekt“ alebo aj ako „žalobca“) prostredníctvom jeho splnomocneného zástupcu JUDr. Bohumila Nováka s tým, aby mu zároveň predložil podklady k daňovému priznaniu k dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november a december 2007 spolu s uvedením dodávateľov.

2. Daňový subjekt oznámil správcovi dane v odpovedi zo dňa 05.05.2016, doručenej mu dňa 09.05.2016, že sa na ústne pojednávanie dňa 10.05.2016 nedostaví a žiadal správcu dane o dožiadanie na Daňový úrad Malacky a o doplnenie dôvodu predvolania.

3. Dňa 19.05.2016 správca dane vykonal v mieste sídla daňového subjektu miestne zisťovanie s výsledkom, že zo strany daňového subjektu mu neboli predložené požadované doklady (viď úradný záznam č. 103192352/2016).

4. Správca dane predvolal listom č. 103127139/2016 zo dňa 12.05.2016, daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu JUDr. Bohumila Nováka na ústne pojednávanie stanovené

na deň 02.06.2016 na Daňový úrad Bratislava, Dr. VI. Clementisa 10, Bratislava a to v súvislosti s miestnym zisťovaním za účelom predloženia podkladov k daňovému priznaniu k DPH za zdaňovacie obdobie november a december 2007.

5. Daňový subjekt zaslal správcovi dane listom č. 6070017145/2016 zo dňa 31.05.2016 ospravedlnenie neúčasti na pojednávaní dňa 02.06.2016 a žiadal ho, aby tento úkon vykonal prostredníctvom dožiadaného pracoviska v Malackách.

6. Správca dane predvolal listom č. 103324303/2016 zo dňa 10.06.2016, daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu JUDr. Bohumila Nováka na ústne pojednávanie stanovené na deň 29.06.2016 na Daňový úrad Bratislava, Dr. VI. Clementisa 10, Bratislava a to v súvislosti s miestnym zisťovaním za účelom predloženia podkladov k daňovému priznaniu k DPH za zdaňovacie obdobie november a december 2007.

7. Daňový subjekt zaslal správcovi dane ospravedlnenie neúčasti na pojednávaní dňa 29.06.2016 s tým že svoju neúčasť na ústnom pojednávaní ospravedlnil a uviedol námietky voči opakovanému predvolaniu.

8. Dňa 29.06.2016 správca dane zaslal daňovému subjektu výzvu č. 103417824/2016 na zapožičanie dokladov k DPH za zdaňovacie obdobie november a december 2007 s uvedením dodávateľov a ktorá mu bola doručená dňa 21.07.2016 s tým, že ho upozornil, že v prípade nesplnenia tejto povinnosti mu môže byť uložená pokuta v zmysle ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. d) a j) citovaného zákona. Predmetná výzva sa vrátila správcovi dane späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

9. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj ako „prvostupňový orgán“) na základe zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 333/2011 Z. z.“), zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 479/2009 Z. z.“), zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“) a zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o dani z príjmov“) vydal rozhodnutie č. 103680640/2016 zo dňa 08.08.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bola uložená daňovému subjektu - obchodnej spoločnosti FAST TRADE, spol. s r.o., podľa ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy, t.j. na nereagovanie na výzvu správcu dane, pokuta v sume vo výške 3.000,- eur.

Prvostupňový orgán v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že daňový subjekt mu nevydal v stanovenej lehote, t. j. do 04.08.2016 ním požadované písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom pri správe daní. Preto porušil ust. § 26 ods. 7 Daňového poriadku a tým sa dopustil správneho deliktu podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) cit. zákona. Uviedol, že pri určení miery závažnosti správneho deliktu sa riadil úvahami a to, že nevydanie písomností správcovi dane na základe jeho výzvy je nesplnením povinnosti závažného charakteru. Zároveň prvostupňový orgán konštatoval, že miera zavinenia spáchania predmetného správneho deliktu je v plnom rozsahu na kontrolovanom daňovom subjekte a preto danú skutočnosť nemožno hodnotiť inak ako neplnenie povinností, t. j. nevydanie písomností správcovi dane na základe výzvy.

10. Daňový subjekt podal v zákonnej lehote odvolanie a v ktorom namietal, že Daňový úrad Bratislava nie je miestne príslušným správcom dane podľa ust. § 7 ods. 1 Daňového poriadku a tak nemohol rozhodovať v konaní o správnom delikte. Z uvedených dôvodov je rozhodnutie správcu dane nulitné a tým právne neúčinné, pretože ide o zjavnú svojvôľu Daňového úradu Bratislava. Ďalej namietal, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre zmätočnosť a nedefinovateľnosť skutku, ktorý mal byť správnym deliktom, pretože z výroku rozhodnutia nie je možné zistiť, aké konkrétne výzvy daňového orgánu neboli dodržané, keďže ich bolo vydaných niekoľko. Zmätočnosť rozhodnutia spočíva v rozpore výroku tohto rozhodnutia s dôvodmi napadnutého rozhodnutia, nakoľko kým vo výroku je uvedené nereagovanie na výzvu správcu dane, v dôvodoch tohto rozhodnutia je uvedené, že sa dopustil správneho deliktu, nakoľko na základe výzvy správcovi dane nevydal písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom pri správe daní. Zároveň

namietal určenie výšky pokuty a z tohto dôvodu je rozhodnutie zjavne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože daňový orgán sa pri určení výšky pokuty zaoberal len dôvodmi v neprospech daňového subjektu, pričom nikde nezohľadnil a ani nezisťoval dôvody svedčiacie v jeho prospech. Zdôraznil, že doteraz sa nikdy nedopustil žiadneho správneho deliktu voči orgánom daňovej správy a že tento prípad zjavne nie je správnym deliktom. Napadnuté rozhodnutie považoval za nepreskúmateľné a zmätočné a to najmä pre protichodnosť a neexistenciu dôvodov, keď v dôvodoch je uvedený len doslovný obsah jednotlivých podaní daňového orgánu alebo daňového subjektu, pričom nie je možné zistiť, v čom spočíva zavinenie, keď samotný daňový orgán uviedol, že vo všetkých prípadoch boli podané riadne ospravedlnenia alebo vysvetlenia na výzvy správcu dane. Potvrdil, že správca dane chcel uňho vykonať miestne zisťovanie, čo sa však nepodarilo výlučne z dôvodu nesprávneho postupu jeho zamestnancov, ktorí mu vopred neoznámili jeho termín a neurčili mu primeranú lehotu na možnosť prípravy na predloženie žiadaných dokladov (v danom čase sa totiž v ich spoločnosti nenachádzali kompetentní zástupcovia) a preto, len z tohto dôvodu nebolo možné požiadavke správcu dane vyhovieť. Je teda zjavné, že porušením povinností správcu dane bol zmarený výkon miestneho zisťovania správcom dane, čo jeho zamestnanci uznali, keď následne žiadali predloženie týchto dokladov. Ďalej daňový subjekt uviedol, že správca dane ho vyzýval o predloženie týchto dokladov a ich doručenie do Bratislavy a mal za to, že to bolo v rozpore so základnými zásadami uvedenými v ust. § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, keď porušil princíp hospodárnosti konania a efektívnosti výkonu správy daní. Zdôraznil, že ďalším dôkazom zmätočnosti konania správcu dane v tejto veci je aj tá skutočnosť, že povinnosti ukladal jeho právnomu zástupcovi, hoci tento nie je účastníkom konania a takéto povinnosti mu ukladať nemôže. Zjavne ide o zmätočnosť postupu zamestnancov správcu dane. Na základe uvedeného žalobca žiadal, aby odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu zrušil a konanie zastavil.

11. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán (ďalej aj ako „druhostupňový orgán“ alebo aj ako „žalovaný“), rozhodnutím Číslo: 104482938/2016 zo dňa 14.12.2016 (ďalej aj ako „druhostupňové rozhodnutie“), na základe zákona č. 333/2011 Z. z., zákona č. 479/2009 Z. z. a Daňového poriadku, podľa ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku, potvrdilo prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103680640/2016 zo dňa 08.08.2016, ktorým bola uložená daňovému subjektu - obchodnej spoločnosti FAST TRADE, spol. s r.o., podľa ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy, t.j. na nereagovanie na výzvu správcu dane, pokuta v sume 3.000,- eur.

Druhostupňový orgán mal za to, že tvrdenie daňového subjektu o zmätočnosti a nepreskúmateľnosti predmetného rozhodnutia z dôvodu, že nie je možné zistiť v čom spočíva zavinenie, je nepravdivé, nakoľko správca dane niekoľkokrát predvolával jeho splnomocneného zástupcu na ústne pojednávanie, vykonal neúspešné miestne zisťovanie, vyzval ho na predloženie požadovaných dokladov, čo tento nevykonal, a preto výsledkom tohto konania bolo uloženie pokuty za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy. Zdôraznil, že uvedený postup daňového subjektu, t. j. nevydanie písomností na základe výzvy správcu dane je možné hodnotiť ako nesplnenie zákonnej povinnosti závažného charakteru a preto dospel k záveru, že prvostupňové rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom.

II.

Žaloba

12. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len ako „správny súd“ alebo aj ako „krajský súd“) dňa 23.02.2017, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 104482938/2016 zo dňa 14.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 103680640/2016 zo dňa 08.08.2016, ktorým bola uložená žalobcovi podľa ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy, t.j. na nereagovanie na výzvu správcu dane, pokuta v sume vo výške 3.000,- eur. Žalobca zhrnul svoju doterajšiu argumentáciu v žalobe a navrhol napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušiť podľa ust. § 191 odsek 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len ako „SSP“) a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

13. Žalobca namietal zmätočnosť rozhodnutia správcu dane, ktoré spočíva v rozpore výroku tohto rozhodnutia s dôvodmi rozhodnutia správcu dane (skutkovým stavom) a poukázal na to, že vo výroku je uvedené „nereagovanie na výzvu správcu dane“ avšak v dôvodoch tohto rozhodnutia je uvedené:

„Daňový subjekt FAST TRADE, spol. s r.o. porušil § 26 ods. 7 zákona o správe daní a tým sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. j) cit. zákona, nakoľko na základe výzvy správcovi dane nevydal písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom pri správe daní.“ Zdôraznil, že podľa dôvodov rozhodnutia správcu dane je teda jeho porušením nevydanie písomností, ktoré mohli byť dôkazom pri správe daní a už nie nereagovanie na výzvu správcu dane. Z uvedeného vyplýva teda rozpor medzi výrokom a dôvodmi v rozhodnutí správcu dane, z čoho vyplýva, že nemožno identifikovať skutok správneho deliktu. Mal za to, že touto námietkou uvedenou v odvolaní sa žalovaný vôbec nezaoberal. Ďalej uviedol, že rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty je tiež nepreskúmateľné a zmätočné pre protichodnosť a neexistenciu dôvodov, keď v dôvodoch je uvedený len doslovný obsah jednotlivých podaní daňového orgánu alebo jeho ako daňového subjektu, pričom nie je možné zistiť, v čom spočíva jeho zavinenie, keď samotný správca uviedol, že vo všetkých prípadoch podal riadne ospravedlnenie alebo vysvetlenie. Zdôraznil, že je nepravdivé tvrdenie orgánu verejnej správy a to, že nereagoval na výzvy správcu dane, nakoľko vždy reagoval na každý úkon správcu dane písomnými podaniami a to zo dňa 05.05.2016 a zo dňa 23.06.2016, ktorými aj poukazoval na jeho nezákonné postupy. Namietal, že vo výroku rozhodnutia správcu dane absentujú základné náležitosti rozhodnutia vydaného v správnom trestaní. Poukázal na to, že ide o sankčné rozhodnutie, ktorého esenciálnou náležitosťou je náležitý opis skutku, za ktorý bola daňovému subjektu uložená sankcia. Skutok teda musí byť jednoznačne vymedzený a ohraničený a nie je prípustné vyvodzovať ho iba z odôvodnenia rozhodnutia. Len z takto formulovaného výroku je možné zistiť, za čo bol ako daňový subjekt potrestaný. Zdôraznil, že význam výrokovej časti rozhodnutia spočíva v tom, že iba táto časť rozhodnutia môže zasiahnuť do práv a povinností účastníkov konania. V tomto prípade nebol riadne formulovaný výrok rozhodnutia v zmysle požiadaviek príslušných zásad správneho trestania. Riadne formulovaný výrok a v ňom konkrétny popis skutku je nezastupiteľnou časťou rozhodnutia, z ktorého je možné zistiť, aká konkrétna povinnosť bola porušená a aké opatrenia či sankcie boli uložené (viď napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/28/2007 zo dňa 06. 03. 2008, sp. zn. 3Sžp/5/2008 zo dňa 23. 07. 2009). Mal za to, že rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre zmätočnosť a nedefinovateľnosť skutku, ktorý mal byť správnym deliktom, pretože z jeho výroku nie je možné zistiť, aké konkrétne výzvy správcu dane neboli dodržané, keďže ich ním bolo vydaných niekoľko.

14. Zároveň žalobca namietal, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný len vymenúva úkony správcu dane a jeho reakcie na ne, avšak nevyvodzuje z nich žiadne závery a neodpovedá akýmkoľvek spôsobom na podstatu jeho námietok, čím potvrdzuje arbitrárnosť a zmätočnosť výroku rozhodnutia správcu dane. Poukázal na to, že nerešpektovanie formálnych náležitostí sankčného rozhodnutia má za následok nezákonnosť rozhodnutia (viď rozsudok Najvyššieho súdu SR 3Sžo/45/2011). Z týchto dôvodov považoval žalobca napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím za neurčité a nezrozumiteľné, nakoľko sú v nich uvádzané skutočnosti, ktoré sú v úplnom rozpore so skutkovým stavom.

15. Ďalej uviedol, že napadnuté rozhodnutie nereaguje na podstatu námietky, pretože samotná činnosť správcu dane nie je dôvodom na potrestanie daňového subjektu. Poukázal na to, že žalovaný vôbec v napadnutom rozhodnutí neuvádza, v čom spočíva jeho zavinenie a teda, z akého dôvodu označil túto námietku za nepravdivú.

16. V súvislosti s vyššie uvedeným žalobca zdôraznil, že do dnešného dňa si správca dane požadované dokumenty neprišiel prevziať, neprejavil o ne žiadny záujem, čím preukazuje, že žiadané doklady neboli vôbec potrebné, a navyše všetky žiadané doklady mali už k dispozícii z prechádzajúcich daňových kontrol, keď si z nich vyhotovili aj fotokópie.

17. Žalobca k výzve správcu dane č. 103417824/2016 na zapožičanie dokladov, ktorá mu mala byť zaslaná dňa 29.06.2016 uviedol, že táto mu nebola nikdy doručená a preto na ňu nemohol ani reagovať a nemohli mu ani vzniknúť z nej žiadne povinnosti. Namietal, že predmetná výzva mu nebola doručená podľa ust. § 31 ods. 4 Daňového poriadku dňa 21.07.2016, pretože všetky zásielky mal doručovať správca dane splnomocnenému zástupcovi, ktorým je advokát so stálym sídlom zapísaným v zozname advokátov, ktorý je verejným registrom. Vyplýva to aj zo skutočnosti, že doručovateľ vrátil zásielku ako „neprevzatá v odbernej lehote“ a nie ako „nemožno doručiť“. Dôvodil, že z objektívnych dôvodov sa teda nemohol dozvedieť o doručovaní danej písomnosti, preto mu nemohla byť ani doručená podľa ust. § 31 odsek 2 Daňového poriadku. Nesúhlasil s názorom správcu dane a to, že mu predmetnú písomnosť doručil ako právnickej osobe.

18. Ďalej žalobca namietal, že rozhodnutie správcu dane je zjavne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože daňový orgán sa pri určení výšky pokuty zaoberal len jeho tvrdenými dôvodmi v jeho neprospech, pričom nikde nezohľadnil, a ani nezisťoval dôvody svedčiace v jeho prospech. Uviedol, že pri určovaní výšky sankcie sa musí orgán verejnej správy vysporiadať nielen so závažnosťou previnenia, ale aj s okolnosťami, za ktorých bolo previnenie spáchané, najmä ako prihliadol na osobu, ktorá previnenie spáchala a na jej predchádzajúcu činnosť a pomery. Ďalej žalobca poukázal na to, že mu bola uložená najvyššia pokuta akú zákon pri tomto správnom delikte umožňuje udeliť, hoci nepredložením dokladov nevznikla nikomu žiadna škoda a správca dane nakoniec pokračoval v konaní aj bez týchto dokladov. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný sa s tou námietkou v napadnutom rozhodnutí vôbec nevysporiadal, preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

19. Žalobca uviedol, že je pravdou, že zamestnanci daňovej správy chceli u neho vykonať miestne zisťovanie, čo sa im však nepodarilo výlučne z dôvodu nesprávneho postupu zamestnancov daňovej správy, nakoľko títo prišli na miestne zisťovanie bez toho, aby vopred oznámili jeho termín a určili daňovému subjektu primeranú lehotu na možnosť prípravy na predloženie žiadaných dokladov. Keďže v spoločnosti sa nenachádzali kompetentní zástupcovia (ani konateľ spoločnosti), len z tohto dôvodu nebolo možné požiadavke správcu dane vyhovieť. Je teda zjavné, že porušením povinností zamestnancami správcu dane bol zmarený výkon miestneho zisťovania, čo zamestnanci aj sami uznali, keď následne žiadali predloženie týchto dokladov. K neodovzdaniu dokladov teda došlo výlučne zavinením a nezákonným postupom správcu dane. Namietal, že žalovaný sa s týmito namietanými skutočnosťami v napadnutom rozhodnutí vôbec nevysporiadal a len neobjektívne poukázal na snahu správcu dane a jeho úkony a preto je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné aj z tohto dôvodu.

III.

Vyjadrenie žalovaného

20. Žalovaný sa vyjadril k správnej žalobe písomným vyjadrením zo dňa 21.04.2017, doručeným správneému súdu dňa 21.04.2017 a to zhodne s odôvodnením napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia. Zastával názor, že napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím boli vydané v súlade so zákonom a v nadväznosti na nižšie uvedené skutočnosti navrhol žalobu v plnom rozsahu zamietnuť.

21. Trval na všetkých skutočnostiach uvedených v napadnutom rozhodnutí v spojení s prvostupňovým rozhodnutím s tým, že v jeho odôvodnení sa v dostatočnej miere vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu.

IV.

Replika žalobcu

22. Žalobca v replike zo dňa 17.05.2017, doručenej správneému súdu dňa 19.05.2017 k vyjadreniu žalovaného zo dňa 21.04.2017, zotrval na všetkých tvrdeniach uvedených v žalobe a nesúhlasil v celom rozsahu s jeho tvrdeniami.

V.

Právne posúdenie veci

23. Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 13 ods. 1 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie a konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo, na pojednávaní konanom dňa 27.10.2022 a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

24. Predmetom súdneho prieskumu bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Číslo: 104482938/2016 zo dňa 14.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté

rozhodnutie“) v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 103680640/2016 zo dňa 08.08.2016, ktorým bola žalobcovi podľa ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku za správny delikt podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy, t. j. na nereagovanie na výzvu správcu dane, uložená pokuta vo výške 3.000,- eur.

25. Kto tvrdí, že bol na svojich právach vrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky).

26. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti SSP o správnych žalobách.

27. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 6 ods. 1 SSP, 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.

29. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

31. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

32. Podľa § 3 ods. 7 Daňového poriadku, daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

33. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

34. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

35. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

36. Podľa § 26 ods. 7 Daňového poriadku, je každý kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.

37. Podľa § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku, správneho deliktu sa dopustí ten, kto nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov, pričom nejde o správny delikt podľa písmen a) až i).

38. Podľa § 154 ods. 2 Daňového poriadku, zodpovednosti za porušenie povinnosti, ktoré sú správnym deliktom podľa odseku 1, sa fyzická osoba, ktorá nemá oprávnenie na podnikanie, zbaví, ak preukáže, že zo závažných zdravotných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa, ktoré nemohla ovplyvniť svojím konaním, nemohla splniť povinnosti, ktorých porušenie je správnym deliktom podľa odseku 1. Zbavením sa zodpovednosti za porušenie povinnosti nie je dotknutá povinnosť daňového subjektu túto povinnosť dodatočne splniť po odpadnutí dôvodov, na základe ktorých sa daňový subjekt zbavil tejto zodpovednosti.

39. Podľa § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, správca dane uloží pokutu od 60,- eur do 3.000,- eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. d) a j); ak je správcom dane obec, uloží pokutu najviac do výšky vyrubenej dane alebo poplatku, nie menej ako 5 eur, najviac však do 1.500,- eur.

40. Podľa článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

41. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd posudzuje, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom Slovenskej republiky, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách ust. § 6 ods. 1 SSP súd preskúmava aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle ust. § 3 ods. 1 písm. a) SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je orgán verejnej správy oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti. Zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu. V rámci správneho súdnictva súd skúma aj procesné pochybenia orgánu verejnej správy namietané v žalobe, najmä z toho pohľadu, či toto procesné pochybenie predstavuje takú vadu konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto zistenie súdu musí smerovať k tomu, či objasnenie skutkového stavu správnym orgánom je úplné a jeho postup zákonný.

42. Rámcovo je možné vymedziť, že žalovaný ako odvolací orgán konštatoval vecnú správnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

43. Správny súd preskúmava, či rozhodnutia orgánov verejnej správy nevybočili z medzí a hľadísk ustanovených zákonom, pritom neodsudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia. Z uvedených dôvodov správny súd v procese súdneho prieskumu v danom prípade zameral svoju prieskumnú činnosť na to, či žalovaný ako aj prvostupňový orgán pri správnom uvážení nevybočili z medzí a hľadísk zákonom predpokladaných.

44. Správny súd primárne posudzoval, či v danom prípade boli na strane žalobcu naplnené zákonné predpoklady správneho deliktu podľa ust. § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy, t.j. na nereagovanie na výzvu správcu dane a či mu bola uložená pokuta v sume 3.000,- eur uložená zákonným spôsobom. Ďalej správny súd skúmal, či výrok prvostupňového rozhodnutia korešponduje s jeho odôvodnením, či správca dane náležite zistil skutkový stav veci, či podrobne vyhodnotil predložené dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, či prihliadol na všetko čo vyšlo v daňovom konaní najavo a teda, či bolo vykonané riadne dokazovanie v zodpovedajúcom rozsahu, či napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, či sú riadne odôvodnené a či sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu a či vyhodnotil správne skutkový stav a či ho správne právne posúdil.

45. K námietke žalobcu, že vo výroku napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutia“), absentujú základné náležitosti rozhodnutí vydaných v správnom trestaní, správny súd uvádza, že vo výroku v napadnutých rozhodnutiach absentuje popis skutku, z ktorého by bolo možné zistiť, ktorá konkrétna povinnosť bola porušená a za ktorú bola

daňovému subjektu uložená sankcia, t.j. chýba jednoznačne vymedzený a ohraničený skutok, ktorý nie je možné vyvodzovať iba z odôvodnenia daného rozhodnutia, ktoré navyše nekorešponduje s týmto výrokom. Uvedené vyplýva z výrokov napadnutých rozhodnutí, v ktorých je uvedené: „nereagovanie na výzvu správcu dane“ avšak v dôvodoch tohto rozhodnutia je uvedené: „Daňový subjekt FAST TRADE, spol. s r. o. porušil § 26 ods. 7 zákona o správe daní a tým sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. j) cit. zákona, nakoľko na základe výzvy správcovi dane nevydal písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom pri správe daní.“ Správny súd dospel k záveru, že z výrokov napadnutých rozhodnutí nie je možné jednak zistiť, na akú konkrétnu výzvu správcu dane, žalobca ako daňový subjekt nereagoval a za ktorú mu bola uložená pokuta v sume vo výške 3.000,- eur, keďže ich bolo vydaných niekoľko (túto skutočnosť mal správny súd preukázanú z administratívneho spisu) a taktiež nie je možné určiť, za aké konkrétne nesplnenie povinností nepeňažnej povahy žalobcom voči správcovi dane, t.j. na nereagovanie na presne uvedenú datovanú výzvu správcu dane s uvedením jej dátumu doručenia daňovému subjektu, mu bola uložená pokuta (t. j. aké konkrétne výzvy daňového orgánu neboli dodržané), keď v dôvodoch v napadnutých rozhodnutiach je uvedené, že žalobca ako daňový subjekt sa dopustil správneho deliktu, pretože na základe výzvy správcu dane mu nevydal písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom v daňovom konaní. Z výrokov napadnutých rozhodnutí tak nemožno identifikovať skutok správneho deliktu, keďže tento nebol riadne opísaný a ktoré sú zároveň aj v rozpore s dôvodmi uvedenými v napadnutých rozhodnutiach.

Správny súd zdôrazňuje, že v správnom konaní je orgán verejnej správy konajúci podľa ustanovení Daňového poriadku pri posudzovaní správneho deliktu a rozhodovaní o ňom ako aj pri ukladaní sankcie, povinný pre nedostatok špeciálnej úpravy postupovať podľa zásady „*analogiae legis*“, t. j. podľa ustanovení obsahujúcich trestnoprávnu úpravu (Trestný zákonník, Trestný poriadok). Z uvedených dôvodov vo výroku rozhodnutia, ktorým orgán verejnej správy rozhodoval o porušení právnej povinnosti žalobcom ako daňovým subjektom stanovenej zákonom (výrok o vine), bolo jeho povinnosťou určitým a zrozumiteľným spôsobom uviesť, akého porušenia právnej povinnosti sa účastník dopustil opisom skutku, ktorým sa porušenia, kladeného mu za vinu dopustil a uvedením ustanovenia zákona skutkovej podstaty, ktorú účastník konania skutkom naplnil a súčasne určením sankcie, ktorú orgán verejnej správy účastníkovi konania za uvedené porušenie právnej povinnosti uložil (výrok o treste). Vychádzajúc z uvedeného, bolo preto povinnosťou orgánov verejnej správy konajúcich a rozhodujúcich v konaní o administratívnom trestaní, nielen postupovať podľa trestnoprávných zásad obsiahnutých v trestnoprávnej úprave, tak, aby ich rozhodnutia spĺňali kritéria v súlade s trestnoprávnou úpravou.

Správny súd s poukazom na význam výrokovej časti rozhodnutia, ktorá zasahuje do práv a povinností žalobcu, dospel k záveru, že predmetné výroky v napadnutých rozhodnutiach nespĺňajú požadované náležitosti zákona, keďže tieto neboli riadne formulované v zmysle požiadaviek príslušných zásad správneho trestania (jedná sa o sankčné rozhodnutia) a z tohto dôvodu, ich možno považovať za zmätočné a nezrozumiteľné pre nedefinovateľnosť skutku, ktorý mal byť správny deliktom.

Preto správny súd považuje túto námietku žalobcu za dôvodnú.

46. K námietke žalobcu, že v napadnutých rozhodnutiach sú uvádzané skutočnosti, ktoré sú v úplnom rozpore so skutkovým stavom, nakoľko je nepravdivé tvrdenie správcu dane, že nereagoval na úkony správcu dane v súvislosti s poskytnutím požadovaných dokladov, správny súd uvádza, že z administratívneho spisu mal preukázané, že žalobca na jednotlivé podania reagoval tak, že písomnými podaniami poukazyval na nezákonné postupy daňových orgánov.

Preto správny súd považuje túto námietku žalobcu za dôvodnú.

47. K námietke žalobcu, že rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty je nepreskúmateľné a zmätočné pre protichodnosť a neexistenciu dôvodov, nakoľko v dôvodoch je uvedený len doslovný obsah jednotlivých podaní daňového orgánu alebo jeho ako daňového subjektu, pričom nie je možné zistiť, v čom spočíva jeho zavinenie, správny súd uvádza, že sa stotožňuje s týmto názorom žalobcu, vzhľadom na to, že daňové orgány sa s touto otázkou v napadnutých rozhodnutiach vôbec nevyssporiadali, pritom zavinenie je esenciálnym znakom vzniku deliktuálnej zodpovednosti. Správny súd na základe uvedeného, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Preto správny súd považuje túto námietku žalobcu za dôvodnú.

48. K námietke žalobcu, že napadnuté rozhodnutia správcu dane sú zjavne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože orgány verejnej správy sa pri určení výšky pokuty zaoberali len jeho tvrdenými dôvodmi v jeho neprospech, pričom nikde nezohľadnili, a ani nezisťovali, dôvody svedčiace v jeho prospech, správny súd uvádza, že orgány verejnej správy sa pri určovaní výšky sankcie nevysporiadali jednak so závažnosťou daného previnenia, ako ani s okolnosťami, za ktorých malo byť previnenie spáchané, taktiež aj s tým, či žalobca ako daňový subjekt už predtým spáchal správny delikt a za ktorý mu uložil pokutu v najvyššej výške rozmedzia uvedenej v ust. § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku a to vo výške 3.000,- eur. V súvislosti s určením výšky pokuty sú napadnuté rozhodnutia zjavne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože správca dane riadne nezdôvodnil (neuviedol mieru a závažnosť zavinenia žalobcu), t. j. za aký konkrétny skutok mu bola uložená pokuta a z akého dôvodu v danej výške. Možno teda konštatovať, že orgány verejnej správy sa nevysporiadali zrozumiteľne a presvedčivo dostatočným spôsobom so všetkými argumentmi žalobcu uvedenými v žalobe vo vzťahu k výške uloženej pokuty a starostlivo neprihliadli na všetky rozhodné okolnosti, nakoľko odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vo vzťahu k preskúmvaniu výšky uloženej pokuty sú formulované tak, že nezodpovedajú základným pravidlám logického a jasného vyjadrovania. Záverom správny súd poznamenáva, že pri správnej úvahe je potrebné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom podľa ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Každý iný postup správcu dane je nezákonný.

Preto správny súd považuje túto námietku žalobcu za dôvodnú.

49. Správny súd taktiež považuje za potrebné zdôrazniť, že povinnosťou daňových orgánov bolo postupovať len podľa zákona a preto, nemožno legitímne očakávať, aby v konkrétnom konaní bol porušený princíp legality zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého: „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon“. Správny súd poznamenáva, že orgán verejnej správy, ktorého postavenie a právomoci sú zákonom reglementované, nie je oprávnený konať nad rozsah svojich zákonných právomocí, nakoľko takéto konanie príslušný právny predpis neustanovuje. Rovnako povinnosť konať v súlade so zákonmi a inými predpismi explicitne vyplýva pre orgán verejnej správy zároveň z ust. § 3 ods. 1 Správneho poriadku, podľa ktorého, cit.: „Správne orgány postupujú v konaní v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi“. Správny súd dodáva, že len taký postup orgánu verejnej správy, ktorý zohľadňuje ústavné princípy ustanovenia čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, je naplnením princípu právnej istoty ako nedielnej súčasti právneho štátu v zmysle čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Základnou podmienkou v materiálnom právnom štáte je dôsledné dodržiavanie kompetencií orgánmi verejnej moci. V dôsledku uvedeného, preto štátnym orgánom Slovenskej republiky zákony upravujúce ich postavenie a právomoci neumožňujú, aby samostatne rozhodovali v konaní nad rámec zákona, t. j. mimo rozsah zákonom ustanovených právomocí. Zákonom ustanovený rozsah právomocí jednotlivých orgánov štátu je stabilný a k jeho zmene môže dôjsť len v dôsledku neskoršej a obsahovo odlišnej zákonnej úpravy. Ten orgán štátu, ktorého postavenie a právomoci zákon upravuje, nie je preto oprávnený z vlastného rozhodnutia a podľa vlastnej úvahy konať nad rozsah svojich zákonných právomocí, keďže takéto konanie príslušný právny predpis neupravuje. Z ustálenej judikatúry jednoznačne vyplýva princíp zákonnosti, ktorý ovláda činnosť verejnej správy ako celok, t. j. limitovanie štátnych orgánov normatívnou právnou úpravou. Podľa správneho súdu nemôže byť tento princíp vylúčený pri uplatňovaní právomoci vykonávateľov verejnej správy ani v rámci administratívneho trestania.

50. Zároveň správny súd poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojich rozhodnutiach už opakovane vyslovil názor, že každé odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu, a to v dostatočnom rozsahu, tzn. že priemerný adresát musí mať možnosť z predloženého odôvodnenia pochopiť správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav a právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva a vedúce k záveru obsiahnutom vo výrokovej časti. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.10Sžo/3/2012).

51. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (III. ÚS 209/04, IV. ÚS 115/03, II. ÚS 9/2013).

52. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov vyššie špecifikovaných skutkových záverov orgánov verejnej správy, rozhodnutie žalovaného zrušil a súčasne podľa ust. § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil na návrh žalobcu aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy a vec vrátil na ďalšie konanie žalovanému podľa ust. § 191 ods. 4 SSP.

53. V ďalšom konaní orgán verejnej správy vo veci rozhodne v súlade s právnym názorom správneho súdu prezentovaným v odôvodnení tohto rozhodnutia a v rozhodnutí sa riadne a dostatočne vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. Zároveň orgán verejnej správy nové rozhodnutie náležite odôvodní (skutkovo aj právne) a ktoré bude v súlade s jeho výrokom.

54. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania vzhľadom na skutočnosť, že žalobca mal vo veci plný úspech. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (ust. § 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 SSP).

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 a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.