

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 2S/36/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200354  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 11. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2021:8020200354.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu HYDINA SK, s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, 060 01 Kežmarok, zastúpeného konateľkou X. X., právne zastúpeného KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 2317/32, Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 17. apríla 2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX, na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Preskúmaným rozhodnutím Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.01.2020, ktorým podľa ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 zákona č. 563/2009 z. z. v znení neskorších predpisov bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 11 430,40 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov - uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, daňovému subjektu.

2. Výrok rozhodnutia odôvodnil žalovaný poukazom na odvolanie daňového subjektu voči rozhodnutiu Daňového úradu Prešov zo dňa 15.01.2020, ktoré obsahuje totožné dôvody, ako uviedol daňový subjekt v žalobe.

3. Ďalej žalovaný po preskúmaní rozhodnutia v rozsahu odvolania podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. zistil tento skutkový stav.

4. Správca dane začal na základe oznámenia zo dňa 05.08.2013, doručené 14.08.2013, u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie máj 2013, vyhotovil z nej protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 22.02.2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.06.2016 určil rozdiel dane 74 482,21 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, voči ktorému podal daňový subjekt odvolanie, o ktorom rozhodlo FR SR rozhodnutím dňa 25.11.2016 č. XXXXXXXXXX/XXXX a potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

Na základe toho vydal rozhodnutie dňa 15.01.2020 podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 zákona č. 563/2009 z.z. v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 Daňového poriadku a

uložil daňovému subjektu pokutu 11 430,40 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku.

Citoval § 3 ods. 1, § 154 ods. 1 písm. g), § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, 3, 4, 6, § 165e ods. 2 Daňového poriadku, z ktorých žalovaný vychádzal.

5. Žalovaný po preskúmaní veci zistil, že podkladom pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty je právoplatné rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.06.2016 o určení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty 114 304,97 eur za zdaňovacie obdobie máj 2013, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2013, ktorým určil správca dane daňovému subjektu vlastnú daňovú povinnosť. Keďže si daňový subjekt uplatnil v daňovom priznaní nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z., dopustil sa správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g), a preto správca dane uložil daňovému subjektu pokutu, pričom postupoval v súlade s § 155 Daňového poriadku. Správca dane pri uložení pokuty postupoval podľa ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, pri ktorých sú presne stanovené podmienky pre uloženie pokuty a jej výšky, preto námietku daňového subjektu, že v rozhodnutí absentuje správna úvaha, ako aj, že správca dane opomenul aplikovať ustanovenie § 155 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015, odvolací orgán považuje za neopodstatnené. K námietke daňového subjektu, že ukladanie peňažných sankcií ako sankcií celkovo nie je povinnosť, ale predstavuje právo štátu, ku ktorému by mal pristúpiť ak daňový subjekt nesplní svoje povinnosti dobrovoľne a sám, odvolací orgán uviedol, že v danom prípade správca dane pri ukladaní pokuty konal obligatórne bez možnosti ovplyvniť výšku pokuty, prípadne upustiť od jej uloženia. Žalovaný argumentoval, že správca dane pri ukladaní pokuty postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, konkrétne v súlade s § 3 ods. 1, 2 Daňového poriadku.

## II.

### Žalobné dôvody

6. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 17.04.2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, kontaktné miesto Kežmarok zo dňa 15.01.2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania trov konania.

7. V žalobe citoval čl. 2 ods. 2, 3 a čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, § 5 ods. 2, § 6 ods. 1, § 177 ods. 1, § 178 ods. 1 SSP, § 3 ods. 1, 2, 4, 5, § 32 ods. 1, 2, § 33 ods. 1, 2, § 34 ods. 1, 5, § 46, § 47 ods. 3 a § 59 ods. 1 Správneho poriadku. Ďalej ustanovenie § 3, ods. 1, 2, 3, § 24 ods. 1, § 27 ods. 1, § 61 ods. 1, 3, 4, § 63 ods. 2, 5, § 155 ods. 1 písm. f), ods. 4, ods. 5 a § 165e ods. 2 Daňového poriadku.

8. Žalobca tiež argumentoval tým, že Správny poriadok pre rozhodnutia vydávané v správnom konaní určuje základný právny rámec zákonných náležitostí, ktoré musia takéto rozhodnutia spĺňať. V rámci týchto kritérií sa osobitný dôraz kladie na odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu, ktoré musí byť predovšetkým jasné, zrozumiteľné, musí sa opierať o vykonané dôkazy, ktoré sú v ňom zhodnotené a následne ich musí subsumovať pod príslušnú normu hmotného práva. Správny orgán je tak povinný v odôvodnení rozhodnutia uviesť skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia a vyrovnať sa s otázkou, prečo nevykonal všetky dôkazy navrhnuté účastníkom správneho konania.

Rozhodnutie žalovaného je príliš všeobecné a príliš široko koncipované a neodráža konkrétnu situáciu žalobcu. V zmysle ustanovenia § 155 ods. 4 Daňového poriadku, „Správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.“ Uvedené predstavuje obligatórnu náležitosť rozhodnutia o uložení pokuty, bez ohľadu na to, za aký daňový delikt sa pokuta ukladá. Dôvod, na základe ktorého musí každé rozhodnutie obsahovať predmetnú úvahu aj v prípade, ak ustanovenia príslušných právnych predpisov ustanovujú taxatívne výšku pokuty, a teda neumožňuje uplatniť správnu úvahu, je predovšetkým ten, aby správca dane bližšie konkretizoval akými úvahami sa správca dane viedol pri rozhodovaní o uložení pokuty, nie o jej výške a rovnako aj aby adresát pokuty nadobudol pocit vyššej miery spravodlivosti a oprávnenosti predmetného rozhodnutia. Uvedené odôvodnenie a prihliadnutie na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu tak musí byť v každom odôvodnení rozhodnutia bez ohľadu na druh uloženej pokuty aj s prihliadnutím na skutočnosť, že uvedené ustanovenia predstavuje taxatívne ustanovenie Daňového poriadku.

9. Správca dane a rovnako ani žalovaný teda nemôžu opomenúť prihliadnúť a odôvodniť závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a nemôžu sa svojvoľne rozhodnúť, že z dôvodu taxatívne určenej výšky pokuty neuvedú posúdenie závažnosti, trvania a následkov protiprávneho stavu. Dané posúdenie však v rozhodnutí správcu dane absentuje. Absenciou obligatórnej náležitosti rozhodnutia o uložení pokuty, napadnuté rozhodnutie trpí nepreskúmateľnosťou z dôvodu nesúlady výroku a odôvodnenia. Prihliadnutie na uvedené náležitosti predstavuje úvahu, resp. myšlienkový proces, v rámci ktorého má príslušný orgán zvažovať závažnosť porušenia predpisov vo vzťahu ku každému zisteniu, jeho následky, dobu protiprávnosti, aby uložená pokuta spĺňala nielen požiadavku represie, ale aj preventívny účel s prognózou budúceho pozitívneho správania sa dotknutej osoby. Pri uložení pokuty správny orgán prihliadne na závažnosť, spôsob i čas trvania následkov protiprávneho konania. Žalovaný tieto skutočnosti pri ukladaní sankcie nebral do úvahy. Nie je zrejmé, ako žalovaný a správca dane vyhodnotil závažnosť protiprávneho konania žalobcu, resp. v čom videl protiprávnosť konania žalobcu. Závažnosť porušenia povinností treba posúdiť z hľadiska významu porušenej povinnosti vo vzťahu k verejnému záujmu, ktorý sa uložením zákonnej povinnosti chráni. Z napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé ani bolo zobrať do úvahy trvanie protiprávneho stavu, ani to aké malo porušenie povinností následky. V odôvodneniach správcu dane a žalovaného absentujú dôvody, prečo správny orgán rozhodol o uložení pokuty v konkrétnej výške, a nie je z nich zrejmé, ako vyhodnotil závažnosť, spôsob, čas trvania a možné následky porušenia povinností. Rozhodnutia sú preto podľa žalobcu nepreskúmateľné, nezrozumiteľné a nepresvedčivé.

10. Povinnosť uvedená v ustanovení 155 ods. 4 Daňového poriadku predstavuje pre správcu dane a žalovaného absolútnu povinnosť, ktorú sú dané orgány povinné zohľadniť a naplniť pri každom rozhodovaní o uložení pokuty. Správca dane bol povinný úvahu o závažnosti, trvaní a následkoch protiprávneho stavu uviesť len pokiaľ rozhodoval o pokutách podľa presne špecifikovaných daňových deliktov.

11. Riadny chod spravodlivosti v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), ako aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, zaväzuje súdy a orgány verejnej správy na odôvodňovanie rozhodnutí. Nepreskúmateľné rozhodnutia zakladajú protiústavný stav a tento postup je nezlučiteľný so zásadou spravodlivosti konania. Záverom žalobca zosumarizoval, že vzhľadom na vadný postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj posúdili skutočný skutkový stav veci a v tejto súvislosti sa nedostatočne vysporiadali so zákonom ustanovenými predpokladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, je nutné dospieť k záveru, že žalovaný a správca dane: - rozhodli na základe neprávoplatného základného rozhodnutia, - neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, - spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, - vydané rozhodnutie obsahuje rozpory v podstatných otázkach, - prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, - nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, - nevydali rozhodnutí obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, - procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že:

- vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu,
- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného

12. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 07.10.2020 vyjadril žalovaný a zároveň sa vyjadril k jednotlivým žalobným námietkam, pričom zotrval na skutkových a právnych okolnostiach uvedených v rozhodnutiach a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

Návrh na odkladný účinok považuje za neopodstatnený a navrhol ho zamietnuť.

13. Správny súd uznesením 2S/36/2020-76 dňa 3. novembra 2020 priznal odkladný účinok správnej žalobe a odložil vykonateľnosť rozhodnutí daňových orgánov.

IV.

Záver správného súdu

14. Predmetom preskúmvacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bola podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 v nadväznosti na § 165 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z. uložená žalobcovi pokuta 11 430,40 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov - uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2013 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

15. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, 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.

16. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

17. Podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, 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 osobitného predpisu.

18. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom 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.

19. Podľa § 155 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, 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 pdoania 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.

20. Podľa § 155 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015, správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.

21. Podľa § 155 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom 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 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).

22. Podľa § 155 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom 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.

23. Podľa § 155 ods. 11 písm. b) zákona č. 562/3002 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 pokutu nemožno uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správca dane, ak sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h).

24. Podľa § 155 ods. 12 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015, 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 pôvodne rozhodnutie zrušuje.

25. Podľa § 165e ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov podľa § 155 v znení účinnom do 31. decembra 2015 sa pri ukladaní pokuty postupuje, ak k podaniu dodatočného platobného priznania, doručeniu oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, spísaniu zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručeniu oznámenia o daňovej kontrole, doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo k doručeniu oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň došlo do 31. decembra 2015.

26. Správne orgány postupujú v konaní v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Sú povinné chrániť záujmy štátu a spoločnosti, práva a záujmy fyzických osôb a právnických osôb a dôsledne vyžadovať plnenie ich povinností (§ 3 ods. 1 Správneho poriadku).

27. Správny orgán je povinný zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstaráť potrebné podklady pre rozhodnutie. Pritom nie je viazaný len návrhmi účastníkov konania. Podkladom pre rozhodnutie sú najmä podania, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania, dôkazy, čestné vyhlásenia, ako aj skutočnosti všeobecne známe alebo známe správneho orgánu z jeho úradnej činnosti. Rozsah a spôsob zisťovania podkladov pre rozhodnutie určuje správny orgán (§ 32 ods. 1, 2 Správneho poriadku).

27. Podľa § 34 ods. 1, 2, 3, 4, 5 Správneho poriadku na dokazovanie možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci a ktoré sú v súlade s právnymi predpismi. Dôkazmi sú najmä výsluch svedkov, znalecké posudky, listiny a ohliadka. Účastník konania je povinný navrhnuť na podporu svojich tvrdení dôkazy, ktoré sú mu známe. Vykonávanie dôkazov patrí správneho orgánu. Správny orgán hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Správne orgány podľa názoru správneho súdu postupovali v zmysle uvedených ustanovení, pričom na dokazovanie použili všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci.

28. V zmysle § 46 Správneho poriadku rozhodnutie musí byť v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí ho vydať orgán na to príslušný, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať písané náležitosti.

29. V zmysle ustanovenia § 47 ods. 3 Správneho poriadku, „v odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov, ako použil správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia“.

30. V predmetnej právnej veci bol podľa názoru správneho súdu presne a nadovšetku pochybnosť zistený skutkový stav, na základe ktorého mohol správca dane a žalovaný v súlade so zákonom konštatovať spáchanie správneho deliktu žalobcom a takto zistený skutkový stav má oporu v administratívnom spise.

31. Žalovaný ako odvolací orgán sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu v odvolaní, pokiaľ ide o úplné zistenie skutkového stavu veci, zistenia protiprávneho konania zo strany žalobcu, preskúmania tvrdení o procesných vadách v postupe správca dane.

32. Podľa § 155 ods. 11 písm. b) Daňového poriadku, pokutu nemožno uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správcu dane, ak sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h).

33. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že ustanovenie § 155 ods. 3 Daňového poriadku upravuje povinnosť správcu dane pri určovaní výšky pokuty prihliadať na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, avšak uvedené ustanovenie je možné chápať len v súvislosti, ak zákonodarca umožnil správnomu orgánu rozhodovanie v rámci medzi správnej úvahy, ktorá vyplýva zo zákona. Ustanovenie § 155 ods. 1 písm. a) až e) Daňového poriadku umožňuje rozhodovanie v medziach stanovenej správnej úvahy, avšak v prípade pokuty podľa § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku zákon stanovuje taxatívne určený spôsob výpočtu výšky pokuty, preto aplikácia ustanovenia § 155 ods. 3 Daňového poriadku je v tomto prípade vylúčená, preto žalobnú námietku žalobcu správny súd považuje za nedôvodnú. K odbornému záveru dospel aj NS SR a ÚS SR v nižšie uvedených rozhodnutiach.

34. Z rozsudku NS SR sp. zn.: 7Sžo 3/2016 z 20. októbra 2016 vyplýva: „Správna úvaha, resp. voľná úvaha správneho orgánu vyjadruje určitý stupeň voľnosti rozhodovania správneho orgánu, ktoré mu umožňuje v medziach zákona prijať také rozhodnutie, aké uzná za najvhodnejšie, a to s prihliadnutím na konkrétne okolnosti veci. Zákonodarca v hmotnoprávnej úprave príslušného právneho predpisu v danom prípade v zákone č. 8/2009 Z. z. stanovil zákonné podmienky podmieňujúcich rozhodovanie správneho orgánu v medziach správneho uváženia.

Ide teda o právomoc (na účely Odporúčania R (80) 2 Výboru ministrov o vykonávaní právomoci voľnej úvahy správnymi orgánmi prijatého Výborom ministrov dňa 11. marca 1980 na 316. zasadnutí zástupcov ministrov, možno hovoriť aj o právomoci voľnej úvahy - discretionary power), na základe ktorej má správny orgán istý stupeň slobody pri prijímaní rozhodnutia, pričom si môže vybrať z viacerých právne prijateľných rozhodnutí jedno, ktoré pokladá za najvhodnejšie.

Na základe tohto zákonného zmocnenia, bolo teda rozhodnutie vydané na základe zákonom povolennej správnej úvahy (policajt je oprávnený zadržať vodičský preukaz, ak možno uložiť trest alebo sankciu zákazu činnosti spočívajúcu v zákaze vedenia motorového vozidla), pričom správnomu súdu prináleží skúmať len to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).“

35. V prejednávanom prípade však Daňový poriadok umožňuje správnu úvahu pri ukladaní sankcií podľa § 155 ods. 1 písm. a) až e) Daňového poriadku, kde sú pokuty stanovené v zákonom rozmedzí od určitej sumy do určitej sumy, avšak sankcia za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku sa ukladá podľa § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, kde je presne stanovený spôsob výpočtu výšky pokuty bez zákonnej možnosti uplatniť správnu úvahu pri ukladaní sankcie za správny delikt.

36. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn.: 6Sžf/12/2016 správny súd argumentuje citáciou z rozsudku: „V posudzovanej veci neexistovali žiadne pochybnosti o tom, že žalobca naplnil skutkovú podstatu správneho deliktu podľa § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní, keď sa ak verejný obstarávateľ dostal do omeškania s informačnou povinnosťou podľa § 136 ods. 9 písm. e) zákona o verejnom obstarávaní o 19 dní.

Úlohou súdu bolo preto výlučne vyriešenie právnej otázky, či žalovaný bol pri rozhodovaní o uložení pokuty viazaný pevne stanovenou výškou pokuty, ktorá je taxatívna stanovená v zákone o verejnom obstarávaní a mal prihliadnuť na závažnosť, spôsob a následky porušenia povinnosti žalobcu.

Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožnil s podrobnou a logickou argumentáciou žalovaného uvedenou v jeho odvolaní.

Aj podľa názoru najvyššieho súdu bol žalovaný striktno limitovaný zákonom stanovenou výškou pokuty, a preto nemohol pri rozhodovaní o výške pokuty použiť správnu úvahu, resp. prihliadnuť na iné ako predmetné riešenie stanovené v administratívno-právnej norme, ako to je v prípadoch, keď rozhoduje o sankcii podľa § 149 ods. 1 a ods. 3 písm. a) a písm. d) až f) zákona o verejnom obstarávaní, t. j. keď správny orgán rozhoduje o uložení pokuty v rámci hornej a dolnej sadzby alebo do maximálnej výšky pokuty.

Správny súd pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v sankčných veciach sa nemôže zaoberať otázkou, či je príslušná sankcia primeraná vo vzťahu ku skutku, keďže príslušná skutková podstata trestania správneho deliktu, v danom prípade v zmysle § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní, jednoznačne vymedzuje spôsob trestania.

Za stavu, že výška pokuty je podľa § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní určená pevnou sadzbou za každých začatých 15 pracovných dní omeškania, nebolo možné pristúpiť v danom prípade k modernizácii zákonom určenej sadzby pokuty a upravovať jej výšku s ohľadom na povahu, závažnosť, spôsob a následky porušenia povinnosti.

Žalovaný preto postupoval v zmysle zákona, keď pri ukladaní pokuty prihliadal rigorózne len na počet dní, v ktorých bol žalobca v omeškaní so splnením informačnej povinnosti.“

37. Uvedený rozsudok NS SR sp. zn.: 6Sžf/12/2016 bol preskúmaný na základe ústavnej sťažnosti a to uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn.: II.ÚS 387/2018 z 5. septembra 2018: „17. Ústavný súd uvádza, že pri ukladaní sankcie pri správnych deliktoch je prísna individualizácia zodpovednosti za skutok a posudzovanie okolností a následkov skutku samozrejmosťou, no sú možné vždy len v rámci zákonom stanovených hraníc.

Zákonodarcu sankcie za správne delikty (ktoré sú mimochodom prevažne peňažnej povahy) najčastejšie ohraničí vyjadrením, že správny orgán uloží pokutu do určitej výšky peňažnej sumy, prípadne že uloží pokutu od určitej výšky peňažnej sumy do určitej výšky peňažnej sumy, alebo uvedie, že správny orgán môže uložiť pokutu, čím mu dá možnosť od jej uloženia upustiť. To ilustruje rôzna variácie hraníc, v rámci ktorých je správny orgán oprávnený sa pohybovať pri úvahe o výške (v tomto prípade peňažnej) sankcie za správny delikt.

To, ako je ustanovenie zákona o sankcii naformulované, je výlučne vecou a taktiež zodpovednosťou zákonodarného orgánu a moderácia správnej sankcie, či už správnym orgánom, alebo súdom, je možná len v rámci zákonodarným orgánom stanovených hraníc.

18. Úradu zákon o verejnom obstarávaní v znení účinnom v čase jeho rozhodovania jasne zadefinoval, že za porušenie povinnosti uvedených v § 149 ods. 1 „úrad uloží“ (čiže nemá možnosť od uloženia sankcie upustiť) pokutu v presne a fixne stanovenej výške bez ponechania možnosti správnemu orgánu „pohybovať sa“ v určitom rozmedzí a bez možnosti uloženia alternatívnej sankcie.

Za porušenie povinnosti uvedených v § 149 ods. 2 zákona o verejnom obstarávaní už zákonodarný orgán umožnil úradu „pohybovať sa“ pri úvahe a výške sankcie vo vzťahu ku každému individuálnemu skutku v určitom rozmedzí, a tak mu nechal priestor na aplikovanie § 149 ods. 4 zákona o verejnom obstarávaní.

Z už uvedeného jasne vyplýva, že zámerom zákonodarného orgánu v § 149 ods. 1 zákona o verejnom obstarávaní bolo rigidné ukládanie sankcií za porušenie povinnosti v ňom uvedených a vylúčenie možnosti úradu do výšky sankcií akokoľvek zasahovať.

Ak by úrad, prípadne súd, uložil inú než v § 149 ods. 1 písm. k) stanovenú sankciu, konal by nielen ultra, ale aj contra legem, nerešpektujúc vôľu zákonodarcu.“

38. Vo vzťahu k námietke neuvedenia správnej úvahy a neodôvodnenia rozhodnutia je potrebné poukázať na skutočnosť, že správca dane rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.06.2016 určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 114 304,97 eur. Voči predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25.11.2016 tak, že predmetné rozhodnutie potvrdil. Na základe uvedeného rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.06.2016 nadobudlo právoplatnosť dňa 16.12.2016, preto boli splnené podmienky na uloženie pokuty za správny delikt.

39. Rozhodnutie NS SR sp. zn.: 3Sžf 72/2007 uvádza, že: „Správca dane nemôže vydať rozhodnutie o pokute skôr, ako nadobudne právoplatnosť rozhodnutie, ktorým bola daňovému subjektu uložená porušená povinnosť - zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty. Podmienka právoplatnosti platobného výmeru je implicitne obsiahnutá v § 35 ods. 1 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb., pretože vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane musí byť v zmysle § 30 ods. 1 v spojení s § 30 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. uložená rozhodnutím, ktoré má konštitutívne účinky. Preto pokiaľ takéto rozhodnutie nenadobudne právoplatnosť, právne neexistuje povinnosť zistená správcom dane, a preto pred právoplatnosťou rozhodnutia nemožno zistiť kladný rozdiel dane, ktorý je základom pre uloženie pokuty v zmysle § 35 ods. 1 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb.

40. Správny súd tak dospel k právnemu záveru totožnému s tým, ku ktorému dospeli správne orgány a rozhodol, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané správne a v súlade so zákonom, pričom nedošlo k porušeniu zákona, ani zákonom chránených záujmov žalobcu a nedošlo ani k porušeniu jeho subjektívnych práv, ktoré mu zaručuje ústava, ako aj Dohovor o ľudských právach.

41. V konaní správny súd postupoval v zmysle Správneho súdneho poriadku a podľa § 112 ods. 1, ako aj v zmysle ustanovenia § 112 ods. 3 S.s.p. a dal možnosť prítomným účastníkom na konaní pred súdom, aby predniesli svoje prednesy a poukázali na skutkové okolnosti a právne posúdenie veci a zároveň, aby predniesli svoje konečné návrhy a vyjadrenia a k právnemu posúdeniu veci, na základe ktorých správny súd rozhodol. Správny súd poukázal na platnú judikatúru NS SR, hlavne rozsudok 1Asan/4/2020 zo dňa 25.03.2021, 1Asan/8/2020 zo dňa 25.03.2021.

42. Správny súd v súlade s ustanovením § 190 Správneho súdneho poriadku žalobu ako nedôvodnú zamietol.

43. O trovách konania rozhodol v zmysle ustanovenia § 175 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a s poukazom na neúspešnosť žalobcu rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal a žalovanému, aj keď bol v konaní úspešný s poukazom na ustanovenie § 168 ods. 1 Správneho súdneho poriadku náhradu trov konania nepriznal, pretože nepovažoval trovy žalovaného za hodné tohto zreteľa.

44. Senát správneho súdu rozhodol pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 244 ods. 2 písm. a) v spojení s § 444 ods. 1 S.s.p.)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 S.s.p.)

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.