

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 3S/12/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823100232
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0823100232.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej, v právnej veci žalobcu: BEDEKO, s.r.o., Bratislavská 1838, 010 01 Žilina, IČO: 43 938 230, zast.: Advokátska kancelária AŠTARY, s. r. o., Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101095948/2023 zo dňa 21. 04. 2023, takto

rozhodol:

- I. Návrh žalobcu na prerušenie konania zamietá.
- II. Správnu žalobu zamietá.
- III. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie a napadnuté rozhodnutie

1. U žalobcu ako u daňového subjektu bola Daňovým úradom Žilina (ďalej aj „správca dane“) vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby (ďalej aj „DPPO“) za zdaňovacie obdobie roka 2016. Rozhodnutím správca dane č. 100210114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na DPPO za zdaňovacie obdobie roka 2016 vo výške 13 564,65 EUR, nakoľko daňová povinnosť uvedená v daňovom priznaní predstavovala sumu 9 921,32 EUR a daňová povinnosť zistená správcom dane bola vo výške 23 485,97 EUR. Rozhodnutie správca dane v rámci odvolacieho konania odvolací orgán potvrdil rozhodnutím č. 102566426/2022 zo dňa 19. 09. 2022, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 05. 10. 2022. Žalobca podal správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia odvolacieho orgánu na Krajský súd v Žiline.

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 103347436/2022 zo dňa 13. 12. 2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi uložil pokutu vo výške 3 719,10 EUR za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku - uvedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť. Správca dane zhrnul priebeh daňovej kontroly DPPO za rok 2016 vykonanej u žalobcu, následného vyrubovacieho konania a skonštatoval, že rozhodnutím správca dane č. 100210114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 vo výške 13 564,65 EUR, nakoľko daňová povinnosť uvedená v daňovom priznaní predstavovala sumu 9 921,32 EUR a daňová povinnosť zistená správcom dane bola vo výške 23 485,97 EUR. Rozhodnutie bolo doručené žalobcovi dňa 17. 02. 2022. Ďalej správca

dane odčitaval ustanovenia daňového poriadku (§ 154 ods. 1 písm. e), § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, § 155 ods. 2, ods. 5 a ods. 7) a uviedol údaje pre výpočet pokuty.

3. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101095948/2023 zo dňa 21. 04. 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že námietky žalobcu ohľadom správneho trestania sú bezpredmetné, pretože v tomto prípade nejde o správne trestanie ani o porušenie základných zásad správneho trestania. Správca dane konal vo veci uloženia pokuty. Výpočet pokuty aj skutočnosti, ktoré viedli k jej uloženiu, uviedol správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Rozhodnutie z vyrubovacieho konania č. 100210114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 nadobudlo právoplatnosť dňa 05. 10. 2022 a týmto dňom nastala skutočnosť na uloženie predmetnej pokuty. Výpočet pokuty je v súlade s ustanoveniami § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5, ods. 7 daňového poriadku. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia a ktoré boli nepochybne zistené správcom dane a to, že správneho deliktu sa žalobca dopustil, čím je naplnená skutková okolnosť pre uloženie pokuty. Správca dane je povinný v prípade nezaplatenia rozdielu dane v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške uložiť pokutu, t. j. v tomto prípade nie je možné zo strany správcu dane vykonať ďalšie úkony, na ktoré poukazuje žalobca. Uloženie pokuty nebránilo žalobcovi požiadať správcu dane o úľavu alebo odpustenie sankcie v súlade s § 157 daňového poriadku. V zmysle § 155 ods. 13 daňového poriadku podanie žaloby na Krajský súd v Žiline proti rozhodnutiu z vyrubovacieho konania nemá vplyv na uloženie pokuty.

Správna žaloba – žalobné body

4. Správnu žalobou, doručenu v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia aj prvostupňového rozhodnutia z dôvodu, že tieto rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov aj nezrozumiteľnosť a pred vydaním rozhodnutí došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o administratívnom konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia tým, že správne orgány nerešpektovali základné zásady trestného konania podľa Trestného poriadku, ktoré je potrebné použiť na správne konanie. Zároveň si žalobca uplatnil náhradu trov konania.

5. Žalobca uviedol, že žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s niektorými podstatnými a špecifickými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, resp. reagoval na ne iba čisto formalisticky, preto jeho rozhodnutie nespĺňa zákonné požiadavky na odôvodnenie rozhodnutia podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia vystupuje do popredia osobitne v spojení s nedostatočným odôvodnením už prvostupňového rozhodnutia. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vzťahujúcej sa na oblasť daňového konania vyplýva, že v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, z toho dôvodu musí zhrnúť a zhodnotiť všetky skutočnosti a uviesť nielen hodnotenie dôkazov, ktoré vykonal, ale reagovať aj na pripomienky a vyjadrenia účastníka daňového konania, aj keď ich vo svojom rozhodnutí nebral do úvahy. Z odôvodnenia musí byť zrejmé, prečo považuje správny orgán námietky účastníka za nesprávne, mylné alebo vyvrátené. Žalobca vo svojom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vzniesol viacero špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď, okrem iného aj konkretizované námietky porušenia základných zásad správneho trestania v danej veci a tiež námietky o neústavnosti mechanického výpočtu pokuty vyplývajúceho z ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2 a 5 daňového poriadku, ktorý neumožňuje pri stíhanom správnom delikte žiadnu individualizáciu skutku, ako aj námietku neústavnosti lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt ustanovenej v § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku; žalobca však na tieto špecifické námietky zo strany žalovaného v napadnutom rozhodnutí relevantnú odpoveď nedostal. K odvolacej argumentácii žalobcu o porušení základných zásad správneho trestania v dôsledku nedostatočnosti výroku prvostupňového rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt (s poukazom na konkrétne rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, napr. vo veci R 2/2014 alebo vo veci sp. zn. 4 Sžo 62/2012) žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol len, že „námietky odvolávajúceho sa ohľadom správneho trestania sú bezpredmetné, pretože v jeho prípade sa nejedná o správne trestanie a ani o porušenie základných zásad správneho trestania“. Žalobca namietal, že žalovaný pri jednoznačnom výkone správneho trestania – pri ukladaní pokuty žalobcovi vo výške 3 719,10 EUR sledujúcej sankčný a represívny účel – explicitne tvrdí, že „sa nejedná o správne trestanie“ (takže podľa žalovaného ani

nemôžu byť porušené základné zásady správneho trestania). Žalobca namietal, že vyššie uvedenou mylnou argumentáciou žalovaný reagoval aj na celú odvolaciu argumentáciu o porušení základných zásad správneho trestania, ako aj o porušení čl. 6 ods. 1 a čl. 6 ods. 3 písm. a) a b) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj „Dohovor“) tým, že jediný úkon správcu dane vo vzťahu k žalobcovi, pokiaľ ide o uloženie pokuty za správny delikt, predstavovalo napadnuté rozhodnutie a žalobca ako obvinený zo spáchania správneho deliktu nemal správcom dane vytvorenú žiadnu možnosť pred vydaním rozhodnutia sa oboznámiť s tým, že je mu kladený za vinu určitý správny delikt a akokoľvek sa vyjadriť k obvineniu zo správneho deliktu, vrátane možnosti uplatniť svoje návrhy, námietky, žiadosti či nazerať do spisov.

6. Podľa žalobcu úvaha žalovaného, že „právnou okolnosťou je, že správca dane je povinný v prípade nezaplatenia rozdielu dane v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške uložiť pokutu, t. j. v tomto prípade nie je možné zo strany správcu dane vykonať ďalšie úkony, na ktoré poukazuje odvolávajúci sa“, je nezrozumiteľná a zmätočná, keďže v predmetnej veci nebola žalobcovi uložená pokuta pre nezaplatenie rozdielu dane v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške (nezákonne vyrubovaný rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016 žalobca zaplatil v lehote určenej v rozhodnutí Daňového úradu Žilina č. 100210114/2022 z 01. 02. 2022 po nadobudnutí jeho právoplatnosti). Žalovaný nijako bližšie neobjasnil, prečo podľa neho „v tomto prípade nie je možné zo strany správcu dane vykonať ďalšie úkony“, najmä z akých dôvodov podľa žalovaného správca dane nielenže nemusel, ale ani nemohol oznámiť žalobcovi pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty začatie konania o uložení pokuty a umožniť žalobcovi reálny výkon práva na obhajobu, najmä vyjadriť sa pred vydaním rozhodnutia k obvineniu zo správneho deliktu, uplatniť svoje návrhy, námietky či žiadosti.

7. Žalobca namietal, že vada výroku i odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia spočívajúca v absencii uvedenia dátumu nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia Daňového úradu Žilina č. 100210114/2022 z 01. 02. 2022 ako dňa, od ktorého začala plynúť lehota na zánik zodpovednosti za správny delikt podľa zákonnej úpravy v § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku, nemohla byť zákonným spôsobom napravená napadnutým rozhodnutím, ktoré rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Ani zo zásady dvojinstančnosti správneho konania sa nedá vyvodiť oprávnenie odvolacieho orgánu, aby v odvolacom konaní naprával nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžo 142/2009 zo 17. 08. 2010). Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol iba to, že „rozhodnutie z vyrubovacieho konania č. 100210114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 nadobudlo právoplatnosť dňa 05. 10. 2022 a týmto dňom nastala skutočnosť na uloženie predmetnej pokuty“, čím však žalovaný nereagoval na podstatu žalobcovej argumentácie.

8. Ďalej žalobca vytykal žalovanému, že v napadnutom rozhodnutí neuviedol nič k odvolacej argumentácii žalobcu namietajúcej rozpor ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku s Ústavou Slovenskej republiky a s Dohovorom, keďže tieto zákonné ustanovenia neumožňujú pri určení výšky pokuty nijako zohľadniť individuálne okolnosti veci (závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, okolnosti na strane páchatela a pod.), ale zakotvujú paušálny výpočet výšky pokuty, ktorá sa navyše v prejednávanej veci odvíja od toho, kedy bola začatá daňová kontrola, čo je celkom mimo vplyvu daňového subjektu, a tiež nezakotvujú začatie plynutia lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt v závislosti od toho, kedy k správne mu deliktu došlo, ale odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, čo je opäť okolnosť, ktorú daňový subjekt nedokáže ovplyvniť.

9. Žalobca argumentoval, že podstatné vady rozhodnutí správnych orgánov v tejto veci spočívajú v porušení základných zásad správneho trestania (vo viacerých smeroch), ktoré žalovaný napriek výslovným odvolacím námietkam žalobcu ponechal bez nápravy. Prvé zásadné porušenie základných zásad správneho trestania spočíva v nedostatočnom vymedzení skutku, ktorým bola porušená právna povinnosť, vo výroku prvostupňového rozhodnutia. Podľa ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít na rozhodovanie o správnych deliktach dopadajú požiadavky čl. 6 ods. 1 Dohovoru a pre ukladanie administratívnych sankcií platia analogicky zásady ukladania trestných sankcií. V rozsudku sp. zn. 8 Sžo 28/2007 z 06. 03. 2008 (R 2/2014) Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že výrok rozhodnutia o postihu za iný správny delikt musí obsahovať popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, poprípade i evidencie iných skutočností, ktoré sú potrebné k tomu, aby nemohol byť zamenený s iným. Opis skutku, ktorým bola porušená právna povinnosť, len v odôvodnení rozhodnutia nemôže zhojiť jeho absenciu vo výroku rozhodnutia, pretože iba výroková časť rozhodnutia

nadobúda právoplatnosť a môže zasiahnuť do práv a povinností účastníkov konania. V rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžo 62/2012 z 23. 04. 2013 bolo konštatované, že z rozhodnutia o uložení sankcie za správny delikt – a to z výrokovej časti – musí byť zrejme naplnenie všetkých obligatórnych znakov skutkovej podstaty deliktu, vrátane jeho objektívnej stránky. Vo výroku prvostupňového rozhodnutia sa však konštatuje iba „vedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť“, čo je de facto len prepis ustanovenia § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, bez uvedenia konkrétnych okolností skutku prejednávaneho v danej veci. Z výroku prvostupňového rozhodnutia (ani z napadnutého rozhodnutia) sa nedá zistiť, kedy malo podľa správcu dane dôjsť k spáchaniu správneho deliktu (t. j. kedy žalobca uviedol v daňovom priznaní daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšiu, ako mal uviesť), teda kedy žalobca podal daňové priznanie k DPPO za rok 2016. Tento fakt si zrejme neuvedomil ani žalovaný, ktorý konštatoval, že dňom právoplatnosti rozhodnutia z vyrubovacieho konania č. 100210114/2022 z 01. 02. 2022 „nastala skutočnosť na uloženie predmetnej pokuty“. Od právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní začína plynúť lehoť na zánik zodpovednosti za správny delikt podľa § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku, ale týmto dňom sa samotný správny delikt nepácha. Správca dane nekonkretizoval vo výrokovej časti rozhodnutia ani ďalšie podstatné znaky skutku, ktorého sa mal žalobca dopustiť – osobitne výšku, v akej žalobca uviedol DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 v daňovom priznaní a výšku, v akej DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 podľa správcu dane správne mal uviesť; tieto údaje sú pritom podstatné pre výpočet výšky pokuty v zmysle § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1 daňového poriadku. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia nie je uvedený ani údaj, kedy sa stalo rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100210114/2022 z 01. 02. 2022, vydané vo vyrubovacom konaní, právoplatným (tento údaj uviedol až žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, čo je neprípustné). Dátum nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní je pritom určujúci pre plynutie lehoty na uloženie pokuty za správny delikt v zmysle § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku, uplynutím ktorej zodpovednosť za správny delikt ex lege zaniká; už len z hľadiska posúdenia plynutia tejto lehoty je nevyhnutné čas spáchania správneho deliktu, ako aj deň nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní v rozhodnutí o uložení pokuty (a to v jeho výrokovej časti) presne uviesť.

10. Žalobca tvrdil, že k porušeniu základných zásad správneho trestania (aj základných zásad výkonu verejnej správy ako takej a osobitne správy daní) došlo zo strany správcu dane aj tým, že jediný úkon správcu dane vo vzťahu k žalobcovi, pokiaľ ide o uloženie pokuty za správny delikt, predstavovalo vydanie a doručenie rozhodnutia o uložení pokuty. Žalobca ako obvinený zo spáchania správneho deliktu nemal správcu dane vytvorenú možnosť pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty sa oboznámiť s tým, že je mu kladený za vinu určitý správny delikt a akokoľvek sa vyjadriť k obvineniu zo správneho deliktu, vrátane možnosti uplatniť svoje návrhy, námietky, žiadosti či nazerať do spisu. Žalobca sa o tom, že správca dane voči nemu vedie konanie o uložení pokuty za správny delikt, dozvedel až doručením prvostupňového rozhodnutia. K žiadnemu oznámeniu o začatí konania o uložení pokuty za správny delikt zo strany správcu dane nedošlo. Právo obvineného na obhajobu v materiálnom zmysle, t. j. právo účinne sa hájiť proti obvineniu (slovami ústavodarcu „aby mu bol poskytnutý čas a možnosť na prípravu obhajoby“), je súčasťou základných zásad trestného konania (v ich procesnoprávnom rámci), ktoré je potrebné použiť na správne trestanie (§ 195 písm. c) Správneho súdneho poriadku). Právo obvineného zo správneho deliktu byť oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu a mať primeraný čas a možnosti na obhajobu zakotvuje čl. 6 ods. 3 písm. a) a b) Dohovoru, čl. 50 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj len „Ústava“) aj § 2 ods. 9 Trestného poriadku. Európsky súd pre ľudské práva vykladá pojem „trestné obvinenie“ autonómne, čiže bez ohľadu na úpravu deliktu vo vnútroštátnej právnej úprave ako trestného alebo ako administratívneho, aj správne delikty zásadne spadajú pod pojem „trestného obvinenia“ podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru. Z ničoho nemožno usúdiť, že by postihovanie správnych deliktov na úseku správy daní malo alebo mohlo byť vylúčené z pôsobnosti Dohovoru a že by sa naň nemala vzťahovať konštantná judikatúra kasačného súdu týkajúca sa správneho trestania. V prejednávej veci navyše výška uloženej pokuty dosahujúca takmer 4 tisíc eur má zjavne represívny charakter.

11. Žalobca dôvodil, že daňový poriadok upravuje trestanie za správne delikty na úseku správy daní vo svojej piatej časti (§ 154 až 157), ktorá neobsahuje výslovnú úpravu postupu správcu dane pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt, čo však neznamená, že by správca dane mohol po právoplatnom skončení vyrubovacieho konania, v ktorom správca dane rozhodnutím vyrubil rozdiel dane, bez ďalších úkonov vo vzťahu k daňovému subjektu iba vydať rozhodnutie o uložení pokuty podľa § 154 ods. 1 písm. e) a § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1 daňového poriadku. Daňový poriadok

neobsahuje žiadnu vlastnú úpravu konania o správnom delikte podľa § 154 daňového poriadku, preto je nutné na takéto konanie analogicky aplikovať základné zásady správneho konania ako takého, osobitne základné zásady správneho trestania, medzi ktoré nepochybne patrí aj povinnosť správneho orgánu ešte pred vydaním rozhodnutia o uložení sankcie oboznámiť obvineného s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu a poskytnúť mu primeraný čas a možnosti na obhajobu, najmä mu umožniť vyjadriť sa k obvineniu, k podkladom pre vydanie rozhodnutia a navrhnúť ich doplnenie. Najvyšší súd Slovenskej republiky pritom v judikáte R 19/2020 (rozsudok sp. zn. 9 Sžsk 122/2018 z 30. 10. 2018) konštatoval extenzívnu aplikovateľnosť povinnosti správneho orgánu umožniť účastníkovi konania, aby ešte pred vydaním rozhodnutia mohol uplatniť svoje výhrady, príp. realizovať svoje procesné návrhy vo vzťahu k zhromaždeným podkladom rozhodnutia, aj na osobitné správne konania, pri ktorých osobitné zákony vylučujú použitie správneho poriadku. Na úseku správy daní pritom daňový poriadok v § 3 ods. 2 ako jednu zo základných zásad správy daní zakotvuje zásadu postupu správcu dane pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Zmyslu a účelu tejto zásady nezodpovedá taký postup správcu dane, keď sa daňový subjekt dozvie o tom, že sa voči nemu vedie konanie o uložení pokuty za správny delikt a že mu má byť uložená pokuta, až na základe doručenia samotného rozhodnutia o uložení pokuty. Konanie o správnom delikte podľa § 154 daňového poriadku je samostatné daňové konanie, preto neobstojí prípadné poukazovanie na okolnosť, že vydaniu rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt predchádzalo vyrubovacie konanie, respektíve ešte pred vyrubovacím konaním daňová kontrola. Konanie o uložení pokuty za správny delikt nepredstavuje súčasť vyrubovacieho konania, ktoré bolo vedené vo veci vyrubenia rozdielu dane (a už vonkoncom nie daňovej kontroly predchádzajúcej vyrubovaciemu konaniu), ale nasleduje až po jeho právoplatnom skončení a má charakter samostatného administratívneho konania. Vyrubovacie konanie sa končí právoplatnosťou rozhodnutia správcu dane o vyrubení, resp. určení dane alebo rozdielu dane. Súčasťou vyrubovacieho konania vo veci žalobcu (a už vôbec daňovej kontroly) nebolo konanie o uložení pokuty za správny delikt, žalobca nebol správcom dane počas vyrubovacieho konania oboznámený o tom, že takéto rozhodnutie bude vydané, a nebolo mu umožnené sa ku konaniu o správnom delikte vyjadriť. Počas daňovej kontroly sa zadovážovali len podklady pre následné vyrubovacie konanie a vo vyrubovacom konaní sa konalo o vyrubení rozdielu dane; predmetom vyrubovacieho konania ani daňovej kontroly v žiadnom ich štádiu nebolo uloženie pokuty žalobcovi za správny delikt, pričom účel vyrubovacieho konania a účel konania o uložení pokuty za správny delikt je odlišný (už len z toho základného hľadiska, že vo vyrubovacom konaní žalobca na rozdiel od konania o uložení pokuty nemá postavenie obvineného zo správneho deliktu a vyrubovacie konanie nemá sankčný a represívny charakter). Javí sa ako absurdné, aby bolo konanie o uložení sankcie za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku s poukazom na ustanovenie § 58 ods. 3 daňového poriadku začaté až dňom doručenia samotného rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt daňovému subjektu, čo je deň, keď správca dane vykonal voči daňovému subjektu prvý úkon. Vydaniu rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt musí najskôr predchádzať začatie konania o správnom delikte (ktoré musí byť oznámené daňovému subjektu) a je nemysliteľné, aby správca dane vydal rozhodnutie o uložení pokuty v čase, keď samotné konanie o správnom delikte ani nie je začaté (v prípade absencie akýchkoľvek predchádzajúcich úkonov správcu dane voči daňovému subjektu sa konanie o správnom delikte začne až dorúčením rozhodnutia o uložení pokuty daňovému subjektu). Nemôže podľa žalobcu obstať ani konštatovanie o „automatickosti“ uloženia pokuty za správny delikt po právoplatnom skončení vyrubovacieho konania. Obligatórnosť uloženia pokuty za správny delikt nemôže mať za následok opomenutie správneho orgánu vo veci stíhania správneho deliktu akokoľvek konať s daňovým subjektom pred vydaním a dorúčením rozhodnutia o uložení pokuty. Povinnosť správcu dane aj pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt umožniť daňovému subjektu minimálne vyjadriť sa k obvineniu zo správneho deliktu a prípadne uplatniť svoje návrhy a námietky treba okrem ustanovenia § 3 ods. 2 daňového poriadku nepriamo odvodiť i z § 63 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého je povinnosťou správcu dane vysporiadať sa v odôvodnení rozhodnutia s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Je logické, že správca dane musí daňovému subjektu ešte pred vydaním rozhodnutia umožniť takéto návrhy a námietky uplatniť, a teda vopred sa oboznámiť s tým, čo bude predmetom zamýšľaného rozhodnutia správcu dane. V akomkoľvek konaní o správnom delikte v oblasti verejnej správy musí správny orgán vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu, či boli naplnené obligatórne znaky skutkovej podstaty stíhaného správneho deliktu; rozhodovať o uložení pokuty za správny delikt a priori bez vykonania akéhokoľvek dokazovania zo strany správneho orgánu je neprijateľné.

12. Žalobca dôvodil, že z § 157 daňového poriadku vyplýva, že daňový subjekt je oprávnený v zákonom ustanovených prípadoch požiadať o odpustenie sankcie alebo o povolenie úľavy zo sankcie. Ak by sa

akceptovalo, že správca dane môže v nadväznosti na právoplatné skončenie vyrubovacieho konania bez ďalšieho vydať rozhodnutie o uložení pokuty za správny delikt, daňový subjekt, ktorý by mal záujem o odpustenie pokuty alebo povolenie úľavy z pokuty, by musel proti takémuto rozhodnutiu podať odvolanie, aj keby inak uznával, že sa správneho deliktu dopustil a že pokuta zaň mu bola uložená v zákonnej výške. Aj z § 157 daňového poriadku možno vyvodíť povinnosť správcu dane ešte pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty oboznámiť daňový subjekt s tým, že mu určitý správny delikt – s vymedzením všetkých obligatórnych znakov jeho skutkovej podstaty – kladie za vinu a umožníť mu sa k veci vyjadriť aj s prípadným podaním žiadosti o odpustenie sankcie alebo povolenie úľavy zo sankcie. Konštatovanie žalovaného, že „uloženie predmetnej pokuty nebránilo odvolávajúcemu sa požiadať správcu dane o úľavu alebo odpustenie sankcie“, je podľa žalobcu iracionálne, nakoľko by nemalo reálny zmysel žiadať o úľavu alebo odpustenie pokuty, keď je už pokuta rozhodnutím správcu dane uložená.

13. Ďalej žalobca namietal protiústavnosť ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2 a § 155 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorých bola v danom prípade určená výška pokuty, nakoľko zákon, pokiaľ ide o predmetný správny delikt (§ 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku), neumožňuje nijako zohľadniť pri určení výšky pokuty individuálne okolnosti veci (závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, okolnosti na strane páchatel'a a pod.), ale zakotvuje v uvedených ustanoveniach mechanický paušálny výpočet výšky pokuty, ktorá sa navyše v prejednávanej veci odvíja od toho, kedy bola začatá daňová kontrola (§ 155 ods. 2 daňového poriadku), čo bolo celkom mimo vplyvu žalobcu ako obvineného zo správneho deliktu. Žalobca takisto namietal protiústavnosť ustanovenia § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku, keďže toto pri správnych deliktoch podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h) daňového poriadku nezakotvuje začatie plynutia lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt (prekluzívnej lehoty na uloženie pokuty) v závislosti od toho, kedy k správne deliktu došlo, ale odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní, čo je opäť okolnosť, ktorú daňový subjekt nedokáže ovplyvniť. Právna úprava ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, ods. 5 a ods. 12 písm. b) daňového poriadku je v rozpore so zásadou individualizácie postihu (sankcie) za správny delikt, ktorá má ústavnoprávny charakter a relevanciu. Rozhodnutie o uložení sankcie za správny delikt na základe ustanovenia právneho predpisu, ktoré je v rozpore s právnymi normami vyššej právnej sily, má za následok nesprávne právne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku), a to tiež v spojitosti s ústavným imperatívom zakotveným v čl. 152 ods. 4 Ústavy.

14. Podľa názoru žalobcu sú ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku rozporné s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy, s čl. 6 ods. 1 Dohovoru a s čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Vzhľadom na jednoznačné znenie namietaných ustanovení daňového poriadku, neumožňujúce individualizáciu postihu (sankcie) za správny delikt, ústavne konformný výklad týchto ustanovení podľa žalobcu neprichádza do úvahy. Zásada individualizácie trestu je jednou z kľúčových zásad trestania (trestného práva), pričom táto sa analogicky vzťahuje aj na oblasť správneho (administratívneho) trestania. K zásade individualizácie trestu (ako prostriedku na dosiahnutie primeranosti trestu) sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj len „ústavný súd“) v náleze sp. zn. PL. ÚS 106/2011 z 28. 11. 2012. To, že aj pri správnom trestaní treba vždy vychádzať z individualizácie páchatel'a, skutku i individualizácie trestu, judikoval napr. Najvyšší správny súd Českej republiky v rozsudku sp. zn. 5 As 14/2015 z 15. 05. 2015. Z bodu 27 odôvodnenia uznesenia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 147/2019 z 11. 12. 2019 vyplýva, že správne trestanie je založené na individualizácii sankcie vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu.

15. Právna úprava reglementujúca určenie výšky pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, obsiahnutá v ustanoveniach § 155 ods. 1 písm. f) prvom bode, § 155 ods. 2 a ods. 5 daňového poriadku, je absolútnym popretím zásady individualizácie sankcie za správny delikt. Výška pokuty je zákonodarcom určená pevne a vôbec neumožňuje správne orgánu pri ukladaní sankcie za správny delikt prihliadať na individuálne okolnosti daného prípadu, napríklad ani len na to, či daňový subjekt rozdiel dane vyrubený vo vyrubovacom konaní do vydania rozhodnutia o uložení pokuty uhradil (a tým odstránil vytýkaný protiprávny stav, ako sa to stalo vo veci žalobcu) alebo nie. Navyše kľúčovým parametrom pri výpočte pokuty podľa namietaných zákonných ustanovení je okolnosť, kedy správca dane začne daňovú kontrolu, ktorú daňový subjekt ako páchatel' správneho deliktu nedokáže nijako ovplyvniť, pričom platí, že čím neskôr správca dane začne daňovú kontrolu – a teda čím viac času uplynulo od spáchania správneho deliktu do začatia daňovej kontroly – tým je pokuta vyššia.

Správca dane teda sám – ako sa to stalo aj žalobcovi – dokáže svojím postupom spôsobiť bez pričinenia daňového subjektu nárast výšky pokuty tým, že daňovú kontrolu začne až po niekoľkých rokoch od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Výšku pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku aj začatie plynutia lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt v podstatnej miere ovplyvňuje samotný správny orgán (správca dane) svojím procesným postupom (tým, kedy začne daňovú kontrolu a kedy sa jeho rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní stane právoplatným), čo treba považovať taktiež za nesúladne so zásadou individualizácie i primeranosti sankcie za správny delikt. Napriek charakteru veci ako správneho trestania súd nemôže plniť v danom prípade svoju plnú jurisdikciu (a uplatniť sankčnú moderáciu podľa § 198 Správneho súdneho poriadku), keďže zákonný mechanizmus výpočtu pokuty je daný vopred a bez ohľadu na okolnosti daného prípadu.

16. Žalobca poukázal na skutočnosti, ktoré už v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žiadal zohľadniť v rámci zásady individualizácie sankcie za správny delikt (s odkazom na protiústavnosť žalobcom namietaných ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2 a ods. 5 daňového poriadku): daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016 bola u žalobcu začatá bez zrejmeho dôvodu až v roku 2020, čo podstatne ovplyvnilo výšku uloženej pokuty v zmysle zákonného mechanizmu jej výpočtu a spôsobilo jej nárast; od spáchania údajného správneho deliktu žalobcom v čase rozhodovania správnych orgánov uplynulo zhruba šesť rokov, pričom taký významný časový odstup medzi spáchaním správneho deliktu a vyvedením zodpovednosti zaň má byť zohľadnený aj vo výške sankcie, a to v smere nadol; vyrubený rozdiel DPPO za zdaňovacie obdobie roka 2016 v sume 13 564,65 EUR žalobca v celom rozsahu uhradil správcovi dane, čím bol odstránený údajný protiprávny stav; výška uloženej pokuty v sume 3 719,10 EUR je v súvislosti s výškou vyrubeného rozdielu dane v sume 13 564,65 EUR, ktorý bol žalobcom v celosti zaplatený, a časovým úsekom uplynulším od podania daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016 celkom zjavne neprimeraná; žalobca mal v zdaňovacom období roka 2016 výnosy z hospodárskej činnosti vo výške 1 710 805 EUR, takže správcovi dane vyrubený rozdiel dane na DPPO v sume 13 564,65 EUR predstavuje len asi 0,79 % z výšky žalobcových výnosov z hospodárskej činnosti v danom zdaňovacom období, a teda štátny rozpočet nemohol byť výraznejšie negatívne zasiahnutý; žalobca nikdy správnosť a zákonnosť vyrubeného rozdielu dane na DPPO za zdaňovacie obdobie roka 2016 neuznal a využil všetky právne prostriedky na svoju obranu (odvolanie, správnu žalobu na súd – konanie vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/257/2022).

17. Na základe vyššie uvedeného žalobca navrhol, aby správny súd konanie podľa § 100 ods. 1 písm. b) Správneho súdneho poriadku prerušil a podal návrh Ústavnému súdu Slovenskej republiky na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky o súlade ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, s čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a s čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe a ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

18. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a zopakoval skutkový a právny záver, ktorý bol uvedený v napadnutom rozhodnutí. Uviedol údaje pre výpočet pokuty a zdôraznil, že správca dane pri určovaní výšky pokuty použil presne zákonom stanovený výpočet, pričom správca dane neurčuje primeranosť pokuty. Žalovaný trval na tom, že napadnuté rozhodnutie je zrozumiteľné, pretože z neho vyplýva jednoznačná skutočnosť, ktorá nastala pre uloženie pokuty, a to vyrubenie rozdielu DPPO v sume 13 564,65 EUR rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť 05. 10. 2022. Po právoplatnosti uvedeného rozhodnutia bol správca dane povinný uložiť predmetnú pokutu najneskôr do 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) daňového poriadku (§ 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku).

19. V replike žalobca argumentoval obdobne ako v správnej žalobe. Zdôraznil, že zdrojom ústavnej neakceptovateľnosti namietaných ustanovení daňového poriadku je práve to, že „správca dane neurčuje primeranosť pokuty“, teda fakt, že ani správca dane, ani súd v následnom konaní o správnej žalobe smerujúcej proti rozhodnutiu o uložení pokuty, sa ex lege nemôžu ani len zaoberať otázkou primeranosti výšky pokuty s prihliadnutím na individuálne okolnosti danej veci, pretože zákonom „je presne stanovený

výpočet pokuty“, a teda zákonodarca zaviedol nevyvrátiteľnú domnienku, že pri spáchaní správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku je spravodlivou a primeranou práve a len taká pokuta, ktorej výška je určená matematickým výpočtom uvedeným v § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 v spojení s ods. 2 a 5 daňového poriadku, bez ohľadu na akékoľvek ďalšie okolnosti konkrétnej veci. Žalobca poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 1/2021 z 27. 09. 2023, týkajúci sa problematiky obligatórneho ukladania trestu prepadnutia majetku, z ktorého vyplýva, že apriórne vylúčenie možnosti súdu posúdiť pri určovaní trestu okolnosti prípadu a odôvodniť svoj záver zakladá právny stav, v ktorom sú súdy ako orgány aplikácie práva zbavené právomoci skúmať primeranosť ukladaného trestu, a teda právomoci ukladať iba taký trest, aký za daných okolností považujú za primeraný a spravodlivý (bod 62 odôvodnenia citovaného nálezu). Podľa ústavného súdu tým, že napadnuté ustanovenia zakotvujú nevyvrátiteľnú domnienku primeranosti obligatórneho trestu prepadnutia majetku, resp. že otázku primeranosti tohto trestu v individuálnych prípadoch úplne zbavujú právneho významu, znemožňujú dodržanie podmienky primeranosti a únosnosti zásahu do vlastníckych práv, a preto sú nezlučiteľné s požiadavkami vyplývajúcimi z čl. 20 ods. 1 Ústavy.

20. V duplike žalovaný zotrval na skutočnostiach a právnych záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí aj vo vyjadrení k žalobe.

Posúdenie veci správnym súdom

21. Správny súd rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil dňa 20. 08. 2025, keďže účastníci nežiadali nariadenie pojednávania, ani správny súd nevzhliadol iný dôvod na nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP.

22. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nevysporiadanie sa s jeho odvolacími námietkami. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že správne orgány by sa mali vo svojich rozhodnutiach vysporiadať so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch konzumovať aj vysporiadanie niektorých dielčích a súvisiacich námietok, pričom uvedené platí u značne obsiahlych podaní (v súlade s nálezmi Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/2007 a I. ÚS 342/2010), čo bol aj prípad odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu v predmetnej veci (kedy prvostupňové rozhodnutie malo 4 strany a odvolanie žalobcu 14 strán). Rovnako podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby sa zachádzalo do všetkých detailov sporu (rozsudok vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09. 12. 1994, č. 18390/91). Povinnosťou žalovaného tak nebolo osobitne odpovedať na každú odvolaciu námietku žalobcu, ale len na tie, ktoré mohli mať vplyv na výsledok konania (rozhodnutie) vo veci samej. Správny súd sa nestotožňuje s argumentáciou žalobcu, že pri všetkých námietkach mal žalovaný uviesť, prečo ich považuje za nesprávne, mylné alebo vyvrátené. Takýto postup by úplne poprel vyššie citovanú rozhodovaciu činnosť, ktorej účelom je okrem iného aj hospodárnosť konania, aby správne orgány neboli zahlcované neprímerane rozsiahlymi podaniami obsahujúcimi množstvo nepodstatných námietok, s ktorými by sa detailne museli správne orgány vysporiadať. Takýto záver by umožnil podávanie šikanózne rozsiahlych podaní zo strany účastníka, na ktoré by správne orgány museli reagovať rovnako obsiahlymi rozhodnutiami. Správny súd podotýka, že hraničná je v tomto smere správna žaloba žalobcu, ktorá má oproti rozsahu napadnutého rozhodnutia 4 strany zjavne neprímeraný rozsah 35 strán.

23. Žalobca v rámci žalobného bodu vytýkajúceho nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia uvádza konkrétne odvolacie námietky, s ktorými sa podľa neho žalovaný nevysporiadal. Keďže žalobca v rámci tohto žalobného bodu namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, správny súd sa vyjadrí len k tomu, či sa žalovaný s týmito námietkami žalobcu vysporiadal. V ďalších žalobných bodoch žalobca namietal aj závery (ich vecnú správnosť) správcu dane a žalovaného k týmto jednotlivým otázkam, s čím sa správny súd vysporiada nižšie. Žalobca namietal, že žalovaný vecne nereagoval na odvolacie námietky o porušení zásad správneho trestania v dôsledku nedostatočnosti výroku prvostupňového rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt, keď uviedol len, že „sa nejedná o správne trestanie a ani o porušenie zásad správneho trestania“. Správny súd konštatuje, že hoci možno súhlasiť so žalobcom, že ide o veľmi stručnú reakciu na jeho rozsiahle odvolacie námietky, predsa len žalovaný na strane 3 napadnutého rozhodnutia na tieto námietky reagoval, teda nemožno vyhodnotiť, že sa

nimi v rozhodnutí nezaoberal a nedal na ne žalobcovi odpoveď. Žalovaný sa na strane 3 vyjadril aj k odvolacej argumentácii žalobcu o nedoručení oznámenia o začatí konania žalobcovi („... nie je možné zo strany správcu dane vykonať ďalšie úkony, na ktoré poukazuje odvolávajúci sa“), hoci spôsobom, s ktorým žalobca nesúhlasil. Pokiaľ ide o vyhodnotenie uvedeného konštatovania žalovaného z hľadiska správnosti tohto právneho posúdenia, tejto otázke sa správny súd bude venovať bližšie v ďalšom odôvodnení tohto rozsudku. Ďalej žalobca namietal, že nedostal od žalovaného odpoveď na námietky o neústavnosti mechanického výpočtu pokuty vyplývajúceho z ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2 a 5 daňového poriadku ako aj námietku neústavnosti lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt ustanovenej v § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku. Správny súd konštatuje, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí na túto skupinu odvolacích námietok neposkytol konkrétnu odpoveď, iba všeobecne konštatoval, že námietky žalobcu nemajú vplyv na vydanie napadnutého rozhodnutia, avšak nemožno bez ďalšieho uzavrieť, že by tým privodil takú vadu rozhodnutia, ktorá by spôsobila jeho nezákonnosť. Daňové orgány sú povinné konať v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky) a nie sú oprávnené iniciovať konanie pred Ústavným súdom Slovenskej republiky podľa čl. 125 ods. 1 Ústavy SR o súlade právnych predpisov nižšej právnej sily s právnym predpisom vyššej právnej sily alebo medzinárodnou zmluvou, s ktorou vyslovila súhlas národná rada a ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom. Daňové orgány nie sú oprávnené poskytovať odpovede na účastníkom konania nastolené otázky týkajúce sa súladnosti určitých ustanovení daňového poriadku s Ústavou SR a Dohovorom, preto absencia takýchto úvah v napadnutom rozhodnutí nemôže spôsobiť jeho nezákonnosť. Žalobca má možnosť takéto otázky nastoliť v konaní pred správnym súdom, čo aj učinil, preto nemožno považovať nereagovanie na uvedené námietky žalovaným za nezákonný postup.

24. Správny súd uvádza, že k aplikácii základných zásad správneho trestania sa Najvyšší správny súd SR vyjadril v rozhodnutí sp. zn. 5Asan/12/2020, publikovanom v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR ako R 25/2022, s právnou vetou: „Ustanovenie § 195 písm. c) a d) Správneho súdneho poriadku nešpecifikuje, ktoré zásady trestného konania a ukladania trestov je potrebné vziať v určitej oblasti správneho trestania do úvahy pri ukladaní sankcie. Naopak, z formulácie „ktoré je potrebné použiť“ vyplýva, že treba v každom jednotlivom prípade skúmať, ktoré z týchto zásad majú byť v konkrétnom administratívnom konaní uplatnené, a to s ohľadom na účel, ktorý tá-ktorá zásada sleduje.“ Kasačný súd uviedol, že tento prístup umožňuje spravodlivo posúdiť a zohľadniť osobitosti veľkého množstva rôznych typov správnych deliktov, ktoré sa odlišujú svojou závažnosťou a mierou spoločenskej škodlivosti. Použitie trestných zásad v správnom trestaní sleduje spravodlivé a primerané potrestanie páchatel'a deliktu tak, aby bol naplnený účel trestu - represia a prevencia (individuálna aj všeobecná). Dopĺňa úpravu správneho práva tam, kde je to vzhľadom na tento cieľ nevyhnutné. Každý prípad musí byť posúdený individuálne a argumentácia rozhodnutiami súdov z rôznych oblastí správneho trestania má limitované využitie. V každej oblasti správneho trestania treba zvažovať, či zákonodarca mal v úmysle zaviesť osobitný systém sankcií a iba ak primárna právna úprava správneho práva zlyháva pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych záujmov právnych subjektov, treba posúdiť, či je uplatnenie trestnoprávnej úpravy spôsobilé ochrániť páchatel'a správneho deliktu pred neproporcionálnym postihovaním a tiež, či sa poskytuje dostatočná ochrana príslušnému verejnému záujmu.

25. Žalobca namietal nedostatočné vymedzenie skutku vo výroku prvostupňového rozhodnutia správcu dane, nakoľko z výroku prvostupňového rozhodnutia (ani z napadnutého rozhodnutia) sa nedá zistiť, kedy malo podľa správcu dane dôjsť k spáchaniu správneho deliktu (t. j. kedy žalobca uviedol v daňovom priznaní daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšiu, ako mal uviesť), teda kedy žalobca podal daňové priznanie k DPPO za rok 2016; ďalej výrok neobsahuje výšku, v akej žalobca uviedol DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 v daňovom priznaní a výšku, v akej DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 podľa správcu dane správne mal uviesť.

26. Správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. 03. 2018 obsahujúci právny záver, že „pokiaľ ide o výrok rozhodnutia, tak ako ho formuloval správca dane, nemožno výrok považovať za neurčitý, nakoľko skutok, za ktorý je uložená žalobcovi pokuta, vymedzuje jasne a nezameniteľne, s uvedením ustanovenia právneho predpisu, ktorý bol konaním žalobcu porušený. Výrok rozhodnutia obsahuje náležitosti podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. a spĺňa požiadavky kladené na rozhodnutie o správnom sankčnom postihu. Výrok rozhodnutia obsahuje ustanovenie, podľa ktorého správca dane rozhodol, identifikáciu daňového subjektu, výšku pokuty

určenej z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane, konkrétne zdaňovacie obdobie, v ktorom bol rozdiel dane zistený, lehotu na plnenie a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Identifikácia sankcie a správneho deliktu, za ktorý bola sankcia uložená, je dostatočná na to, aby nebola zameniteľná s iným správnym deliktom.“.

27. Správny súd konštatuje, že podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie vydané v daňovom konaní muselo obsahovať výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Ide prakticky o rovnaké ustanovenie ako § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, podľa ktorého rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c) - t. j. identifikačné údaje osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená. Pokiaľ Najvyšší súd SR dospel k záveru, že výrok rozhodnutia, ktorým bola v tam prejednáwanej veci žalobcovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. uložená pokuta vo výške 113,40 EUR z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roku 2005, zodpovedá zákonným požiadavkám (§ 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb.) kladeným na výrok rozhodnutia daňového orgánu o uložení sankcie za správny delikt, nevidí správny súd v prejednáwanej obdobnej veci dôvod na odklon od uvedeného záveru Najvyššieho súdu SR. V predmetnej prejednáwanej veci bola prvostupňovým rozhodnutím podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 daňového poriadku žalobcovi uložená pokuta vo výške 3 719,10 EUR za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku – uvedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť. Nasleduje aj lehota na zaplatenie a platobné údaje (číslo účtu). Výrok prvostupňového rozhodnutia obsahuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého správca dane rozhodol (§ 155 ods. 1 písm. f) bod 1 daňového poriadku), identifikáciu žalobcu (obchodným menom, sídlom, identifikačným číslom, DIČ aj IČ DPH), identifikáciu, že ide o správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, výšku pokuty (3 719,10 EUR) určenej z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane, konkrétne zdaňovacie obdobie (2016), v ktorom bol rozdiel dane zistený, lehotu na plnenie (15 dní) a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Takáto identifikácia skutku, za ktorý je uložená žalobcovi pokuta, vo výroku prvostupňového rozhodnutia je jasná a dostatočná na to, aby bola nezameniteľná s iným skutkom.

28. Požiadavky na výrok rozhodnutia sú ustanovené v § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, ktorý nevyžaduje, aby výrok rozhodnutia správcu dane o uložení pokuty obsahoval žalobcom požadované údaje – dátum podania daňového priznania k DPPO za rok 2016 žalobcom ani výšku, v akej žalobca uviedol DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 v daňovom priznaní a výšku, v akej DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 podľa správcu dane správne mal uviesť. Je postačujúce, pokiaľ sú uvedené údaje zistiteľné z odôvodnenia prvostupňového, resp. napadnutého rozhodnutia. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na strane 2 uviedol, že rozhodnutím bol vyrubený rozdiel dane na DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 vo výške 13 564,65 EUR, nakoľko daňová povinnosť uvedená v daňovom priznaní (t. j. výška, v akej žalobca uviedol DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 v daňovom priznaní) predstavovala sumu 9 921,32 EUR a daňová povinnosť zistená správcom dane (t. j. výška, v akej DPPO za zdaňovacie obdobie 2016 podľa správcu dane správne mal uviesť) bola 23 485,97 EUR. Pokiaľ ide o dátum podania daňového priznania žalobcom, tento údaj sa v prvostupňovom ani v napadnutom rozhodnutí nenachádza. Podľa § 155 ods. 2 daňového poriadku sa v predmetnej veci pokuta podľa § 155 ods. 1 písm. f) počítala za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po doručení oznámenia o daňovej kontrole (od 01. 07. 2017 do 27. 03. 2020). Správca dane v rámci popisu výpočtu pokuty na strane 3 prvostupňového rozhodnutia uvedené údaje uviedol a žalobca tieto údaje nerozporoval. Výška pokuty je vo výroku prvostupňového rozhodnutia uvedená konkrétnou sumou a menou (3 719,10 EUR) s odkazom na príslušné ustanovenia daňového poriadku. Aj v trestných rozsudkoch či trestných rozkazoch sa uvádza vo výroku len konkrétna výška sankcie (peňažnej pokuty) bez spôsobu výpočtu, preto súd dospel k záveru, že vo výroku prvostupňového a napadnutého rozhodnutia nie je potrebné uvádzať konkrétny spôsob výpočtu pokuty, ktorý je presne uvedený v odôvodnení. Údaj o dátume podania daňového priznania k DPPO za rok 2016 žalobcom nie je rozhodujúci pre určenie výšky pokuty. Žalobca nerozporoval, že podal daňové priznanie k DPPO za

rok 2016, v ktorom uviedol DPPO vo výške 9 921,32 EUR, teda došlo z jeho strany v daňovom priznaní k uvedeniu DPPO, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť (23 485,97 EUR), pričom dátum podania daňového priznania žalobcom nie je sporný ani rozhodný pre výpočet pokuty.

29. Vo všeobecnosti platí, že pri rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú aj rozhodnutia o správnych deliktoch, je nevyhnutné vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je daňový subjekt postihnutý pomocou konkretizácie údajov obsahujúcich popis skutku vo výroku rozhodnutia s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, aby nebol skutok zameniteľný s iným skutkom. Len z výroku možno určiť, aká povinnosť bola uložená. Z výroku prvostupňového i napadnutého rozhodnutia vyplýva, že je v ňom jasne vymedzený skutok: „zdaňovacie obdobie 2016“ ako časový faktor; „uvedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby nižšej ako daň, ktorú mal uviesť“ ako charakteristika spôsobu spáchania. Miesto spáchania skutku v preskúmaných rozhodnutiach uvedené nie je, keďže pre naplnenie znakov skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku tento údaj nie je podstatný pre nezameniteľný popis skutku, za ktorého spáchanie je žalobcovi uložená pokuta, s iným skutkom obdobného charakteru. Skutok špecifikovaný ako podanie daňového priznania konkrétnym daňovým subjektom za konkrétne zdaňovacie obdobie je dostatočne určitý a zrozumiteľný, aby ho nebolo možné zameniť s iným skutkom rovnakého charakteru. Vo výroku je skutok vymedzený nielen ustanoveniami právnych predpisov, ale aj jeho slovným znením, čo dopĺňa konkretizáciu skutku. Preto súd dospel k záveru, že z obsahu výroku je bez akýchkoľvek pochybností zrejmé, čoho sa žalobca dopustil. Nemožno bez ďalšieho vyvodiť, že vymedzenie skutku musí byť obsiahnuté len vo výroku správneho rozhodnutia, ak to explicitná osobitná právna úprava nevyžaduje. Vymedzenie skutku potom môže byť obsiahnuté aj v inej časti administratívneho rozhodnutia, napríklad v jeho odôvodnení, ak to nemá dopad na požadovanú kvalitatívnu stránku vymedzenia sankcionovaného skutku (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5 Asan/5/2021 zo dňa 31. 05. 2023).

30. V zásade je vždy možné, aby bol výrok rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy formulovaný podrobnejšie, ale v danej veci výrok prvostupňového i napadnutého rozhodnutia je pokiaľ ide o popis skutku, za ktorý bola žalobcovi uložená pokuta, dostatočne jasný, určitý, zrozumiteľný a nezameniteľný. Navyše, nie je zrejmé a ani žalobca neuvádza, ako právna úprava zakotvená v § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, stanovujúca požiadavky na výrok rozhodnutia, zlyháva pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych právnych záujmov žalobcu, a v čom by uplatnenie trestnoprávnej úpravy tak, ako tvrdí žalobca, bolo spôsobilé ochrániť ho pred neproporcionálnym postihom.

31. K žalobcom namietanému precizovaniu odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia žalovaným v napadnutom rozhodnutí správny súd uvádza, že odvolacie konanie je postavené na apelačnom princípe a druhostupňový orgán je zásadne oprávnený rozhodnúť vo veci a odstrániť vady, ku ktorým v konaní došlo. Limitom je zákaz rozhodovať o veci, ktorá nebola predmetom konania na prvom stupni, čo musí byť posúdené vždy v konkrétnom prípade. V posudzovanom prípade je zrejmé, že žalovaný ako odvolací orgán v odôvodnení reagoval na odvolacie námietky žalobcu, logicky teda odôvodnenie dopĺňal, nie však neprípustným spôsobom, pretože neuviedol skutočnosti, ktoré by boli rozhodujúce pre uloženie sankcie a ktoré by neboli identifikovateľné už z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. Pokiaľ ide o doplnenie dátumu nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia z vyrubovacieho konania, tento údaj nebol sporný, ani žalobca nenamietal, že by rozhodnutie o vyrubení rozdielu DPPO nenadobudlo právoplatnosť. Žalovaný len upresnil formuláciu opisu už zisteného skutkového stavu, pričom už odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia dostatočne presne a zrozumiteľne popisuje naplnenie jednotlivých znakov skutkovej podstaty správneho deliktu aj výpočet pokuty. Žalobcovi teda nevznikla žiadna ujma na jeho práve na obhajobu tým, že by mu bola odňatá možnosť brániť sa riadnym opravným prostriedkom voči skutočnostiam, ktoré by neboli predmetom prvostupňového rozhodnutia.

32. K výhradám žalobcu ohľadom spôsobu začatia konania o správnom delikte súd podotýka, že k tejto otázke sa už vo viacerých rozhodnutiach vyjadril Najvyšší súd SR (napr. rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/30/2016) aj Najvyšší správny súd SR (napr. rozhodnutia sp. zn. 2Asan/3/2017, sp. zn. 1Asan/5/2021) aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. II. ÚS 555/2018. Najvyšší súd SR vyslovil právny názor, že v neoznámení „začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane ... nevidí také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutí a vrátenie mu veci na ďalšie konanie. Rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov. Uloženie pokuty bolo teda len obligatórnym vyústením postupu daňových orgánov

voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane počas daňovej kontroly. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že výsledok daňovej kontroly mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ale aj uloženie pokút z rozdielu dane. Najvyšší súd tiež zohľadnil skutočnosť, že v prejednávanom prípade sa jednalo o dvojstupňové konanie daňových orgánov, a teda daňový subjekt mal možnosť vzniesť námietky v odvolacom konaní. Je tiež potrebné vziať do úvahy charakter konania o uložení sankcie podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. (kde správca dane rozhodoval len na podklade právoplatného dodatočného výmeru, s ktorým bol žalobca oboznámený)...“. Aj Ústavný súd SR „je toho názoru, že nie každé pochybenie správcu dane musí mať za následok zrušenie jeho rozhodnutia v správnom súdnictve. Opačný prístup by bol totiž neprímerane formalistický. Sťažovateľom vytkané pochybenie správcu dane je potrebné hodnotiť práve so zohľadnením konkrétneho typu a charakteristiky konania o uložení pokuty sťažovateľovi, najmä z hľadiska možnosti sťažovateľa dosiahnuť vydanie odlišného rozhodnutia, než aké bolo vydané. Procesné práva garantované v čl. 6 ods. 3 Dohovoru nie sú stanovené samoučelne, práve naopak, majú za cieľ umožniť presadenie práv obvineného v jeho obhajobe smerujúce k zlepšeniu jeho postavenia. ... Tak, ako to uviedol aj najvyšší súd, rozhodnutia, ktorými bola sťažovateľovi ako žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti sťažovateľa, o ktorej mal vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov, a uloženie pokuty bolo len obligatórnym vyústením postupu daňových orgánov proti sťažovateľovi realizovaným zákonným spôsobom.“ (z uznesenia sp. zn. II. ÚS 555/2018)

33. Správny súd uvádza, že rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi uložená pokuta za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť predtým vydaného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane na DPPO za zdaňovacie obdobie roka 2016. Uloženie pokuty bolo v prípade žalobcu len obligatórnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane počas daňovej kontroly. Výsledkom predmetnej daňovej kontroly bolo nielen vyrubenie rozdielu DPPO, ale aj uloženie pokuty za správny delikt. Aj v tomto prípade je potrebné zohľadniť skutočnosť, že v konaní o správnom delikte išlo o dvojinštančné konanie daňových orgánov, a teda žalobca mal možnosť vzniesť námietky v odvolacom konaní, čo aj učinil. Je tiež potrebné vziať do úvahy charakter konania o uložení sankcie, v tomto prípade za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, kde správca dane rozhodoval len na podklade právoplatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPPO, s ktorým bol žalobca oboznámený. Osobitné neoznámenie začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane v prípade žalobcu, s ohľadom na všetky okolnosti prípadu, nezakladá dôvod na zrušenie rozhodnutí daňových orgánov. Ani nesprávne konštatovanie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že „nie je možné zo strany správcu dane vykonať ďalšie úkony“, nebolo spôsobilé privodiť žalobcovi ujmu na právach. Nešlo o také pochybenia správcu dane, resp. žalovaného, ktoré by v dôsledku svojej intenzity mali mať za následok zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Ostatne ani žalobca netvrdí vznik konkrétnej ujmy na jeho právach v dôsledku pochybenia správcu dane, resp. žalovaného a neuvádza napríklad ani to, aké dôkazy, procesné návrhy či argumentáciu pred vydaním rozhodnutia o pokute skutočne hodlal uplatniť a zároveň ich nemohol uplatniť ani v odvolacom konaní a aký by to mohlo mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia či výsledok konania.

34. Žalobca dôvodil, že správca dane musí pred vydaním rozhodnutia o uložení sankcie za správny delikt vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu, či boli naplnené obligatórne znaky skutkovej podstaty stíhaného správneho deliktu, teda musí daňovému subjektu aj oznámiť začatie konania a umožniť mu vyjadriť sa. Správny súd uvádza, že správca dane vychádzal z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPPO č. 1002100114/2022 zo dňa 01. 02. 2022, doručeného žalobcovi dňa 17. 02. 2022, a týmto bol viazaný. Právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia č. 1002100114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 nastala dňa 05. 10. 2022, čo žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval. Žalobcom namietaná absencia dátumu nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPPO v prvostupňovom rozhodnutí nepredstavuje pochybenie, ktoré by malo vplyv na zákonnosť prvostupňového rozhodnutia. Podstatné je, že z administratívneho spisu vyplýva, že rozhodnutie o vyrubení rozdielu DPPO č. 1002100114/2022 zo dňa 01. 02. 2022 nadobudlo právoplatnosť. Túto skutočnosť žalobca ani nerozporoval. Oboznámenie sa s obsahom uvedeného rozhodnutia, vrátane vyznačenej doložky právoplatnosti a vykonateľnosti, ktoré tvorí súčasť administratívneho spisu, zakladalo zistenie skutočného stavu veci v rozsahu potrebnom na vydanie rozhodnutia o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Skutkový stav zistený a popísaný

žalovaným v napadnutom rozhodnutí, ako aj v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane je dostatočný a zodpovedá obsahu administratívneho spisu. Spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku žalobcom bolo nepochybne preukázané, pričom pokuta bola uložená zákonom predpokladaným spôsobom.

35. Žalobca namietal, že žalovaný sa k skupine jeho odvolacích námietok ohľadom porušenia zásad správneho trestania vyjadril len nesprávnym konštatovaním, že „sa nejedná o správne trestanie a ani o porušenie základných zásad správneho trestania. Správca dane konal vo veci uloženia pokuty.“ Správny súd musí prisvedčiť žalobcovi, že uvedený záver žalovaného vyjadrený na strane 3 napadnutého rozhodnutia je nesprávny, keďže konanie o uložení pokuty podľa § 155 daňového poriadku nepochybne je správnym trestaním, teda rozhodovaním o uložení sankcie za správny delikt podľa § 154 daňového poriadku. Uvedené pochybenie však nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia do takej miery, aby to vyžadovalo jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie, pretože v prejednávanej veci ide o skutkovo a právne jednoduchú vec, pričom naplnenie všetkých znakov skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) mal správca dane i žalovaný bez pochyb preukázané z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPPO č. 1002100114/2022 zo dňa 01. 02. 2022, teda spáchanie správneho deliktu žalobcom bolo preukázané a v prvostupňovom rozhodnutí i v napadnutom rozhodnutí sú popísané potrebné skutočnosti predstavujúce podklad pre výrok rozhodnutí a zároveň je detailne popísaný aj spôsob výpočtu pokuty (ktorý žalobca ani nenamietal). Rozhodnutie orgánu verejnej správy sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Takýto postup by bol v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. V predmetnej veci by zrušenie napadnutého rozhodnutia len pre nesprávny záver žalovaného o tom, že nejde o vec spadajúcu pod správne trestanie, s ohľadom na daňovými orgánmi dostatočne zistený skutkový stav veci a jeho správne právne posúdenie, nebolo spôsobilé privodiť následné priaznivejšie rozhodnutie pre žalobcu.

36. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že aj z § 157 daňového poriadku možno vyvodit' povinnosť správcu dane ešte pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty oboznámiť daňový subjekt s tým, že mu určitý správny delikt kladie za vinu a umožniť mu sa k veci vyjadriť aj s prípadným podaním žiadosti o odpustenie sankcie alebo povolenie úľavy zo sankcie. Podľa správneho súdu je predpokladom podania žiadosti daňového subjektu o úľavu zo sankcie alebo odpustenie sankcie existencia právoplatného rozhodnutia, ktorým bola daňovému subjektu sankcia (pokuta) uložená. Vznik povinnosti zaplatiť pokutu vyžaduje vydanie rozhodnutia o uložení pokuty, pretože v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím (§ 63 ods. 1 daňového poriadku). Kým rozhodnutie o uložení pokuty nenadobudne právoplatnosť, nemožno sankciu v konkrétnej výške vymáhať a daňový subjekt logicky nemá možnosť poznať jej výšku a nemôže ani dôvodiť, prečo by sankcia v takej výške mala pre neho následky predpokladané v § 157 ods. 1 daňového poriadku. Pokuta (sankcia) musí byť uložená, aby mohla byť odpustená, resp. povolená úľava z nej. Nemožno preto za nelogické považovať konštatovanie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že „uloženie predmetnej pokuty nebránilo odvolávajúcemu sa požiadať správcu dane o úľavu alebo odpustenie sankcie“. Žalobca totiž práve po uložení pokuty mal možnosť žiadať o úľavu z nej alebo o jej odpustenie za splnenia podmienok uvedených v § 157 daňového poriadku.

37. Vychádzajúc z vyššie uvedeného správny súd všetky podstatné žalobcom vznesené žalobné námietky považoval za nedôvodné a preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP. Na doplnenie správny súd uvádza, že ak by výsledkom konania na kasačnom súde bolo zrušenie rozhodnutí o vyrubení rozdielu DPPO, ktoré boli podkladom pre uloženie sankcie žalobcovi, zákonodarca 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.

38. Správny súd sa nestotožnil ani so žalobcom predstretou argumentáciou o nesúlade ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, s čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a s čl. 1 ods. 1 Dodatočného protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd z dôvodu popretia zásady individualizácie sankcie za správny delikt a zakotvenia mechanického paušálneho výpočtu výšky pokuty, ktorá sa odvíja od toho, kedy bola začatá daňová kontrola (§ 155 ods. 2 daňového poriadku), čo je mimo vplyvu obvineného zo správneho deliktu.

Žalobca takisto namietal protiústavnosť ustanovenia § 155 ods. 12 písm. b) daňového poriadku, keďže pri správnych deliktoch podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h) daňového poriadku nezakotvuje začatie prekluzívnej lehoty na uloženie pokuty v závislosti od toho, kedy k správne deliktu došlo, ale odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní, čo je okolnosť, ktorú daňový subjekt nedokáže ovplyvniť.

39. Správny súd, vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR, uvádza, že nie každá obligatórne ukladaná sankcia bez kvantitatívneho rozhraničenia je zásadne v rozpore s Dohovorom a Ústavou SR. Pokiaľ sú dodržané zásady zákonnosti, legitimity cieľa a primeranosti jeho realizácie, takýto druh sankcie možno považovať za ústavne konformný. Ústavný súd SR v náleze sp. zn. PL. ÚS 1/2021 konštatoval, že „generálne nevylučuje, že Trestný zákon na základe mandátu na taký postup podľa čl. 49 ods. 1 ústavy spojí obligatórne s určitým trestným činom určitý trest, a to aj taký, ktorý nemá kvantitatívne rozhraničenie (ako to je dokonca pri treste odňatia slobody na doživotie). Vo vzťahu k trestu prepadnutia majetku ukladanému podľa derogovaného ustanovenia výlučne ako sankčná kumulácia trestu odňatia slobody však ústavný súd nepovažuje taký postup, keďže je ustanovený ako obligatórny, za primeraný pri úprave zásahu do základného práva na vlastníctvo majetku.“ Z právneho záveru vysloveného Ústavným súdom SR možno vyodiť, že skutočnosť, že zákonodarca s určitým trestným činom spojí obligatórne sankciu, ktorá nemá kvantitatívne rozhraničenie, nie je sama osebe v rozpore s Ústavou SR.

40. Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ zákonodarca s určitým správnym deliktom spojí sankciu, ktorá nemá kvantitatívne rozhraničenie, nespôsobuje to automaticky protiústavnosť takto stanovenej sankcie. O to menej možno uvažovať o protiústavnosti sankcie, ktorá má kvantitatívne rozhraničenie, ako je to aj v prípade sankcie ukladanej podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 v spojení s § 155 ods. 2 a ods. 5 daňového poriadku. Len samotná skutočnosť, že zákonodarca ustanoví výpočet výšky pokuty za správny delikt spôsobom, ktorý nezohľadňuje všetky individuálne okolnosti daného prípadu (napr. závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, okolnosti na strane páchatela a pod.), ale zakotvuje výpočet výšky pokuty tak, že sa odvíja od výšky rozdielu, o ktorý správca dane zvýšil rozhodnutím vydaným vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo zaplatenú podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania, neznamena, že takto určená výška pokuty nie je individualizovaná. Sám daňový subjekt, ktorý je sankcionovaný za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, svojím konaním ovplyvňuje výšku pokuty, keďže pokuta sa vypočíta z rozdielu medzi daňou, ktorú uviedol v daňovom priznaní a daňou, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť. To, že výška pokuty sa odvíja aj od toho, kedy bola začatá daňová kontrola (§ 155 ods. 2 daňového poriadku), teda ju ovplyvňuje do určitej miery správca dane, nemožno vyhodnotiť ako neprimeraný zásah do ústavných práv daňového subjektu (žalobcu). Takto koncipovaná právna úprava má za cieľ odradiť daňové subjekty od nepriznávania dane v daňovom priznaní v skutočnej výške (preventívna funkcia sankcie). Ak by bola výška pokuty ovplyvnená žalobcom načrtnutým spôsobom, teda že by výška pokuty klesala v nadväznosti na časový odstup od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, zrejme by to negatívne ovplyvnilo účinnosť preventívnej funkcie sankcie. V určení výšky pokuty spôsobom ustanoveným v § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 v spojení s § 155 ods. 2 a ods. 5 daňového poriadku správny súd nevhliadol potenciálny rozpor s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, s čl. 6 ods. 1 Dohovoru a s čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Ani v skutočnosti, že podľa § 155 ods. 12 daňového poriadku plynie prekluzívna päťročná lehota na uloženie pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku od konca roka, v ktorom nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane, správny súd neidentifikoval protiústavnosť. Až v momente nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane je totiž možné zistiť, že došlo k spáchaniu správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, keďže až od tohto okamihu je možné uzavrieť, že daňový subjekt uviedol v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

41. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd nezistil existenciu zákonom predpokladaných dôvodov na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP), preto návrh na prerušenie konania zamietol podľa ustanovenia § 25 SSP v spojení s ustanovením § 162 ods. 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov týmto rozhodnutím vo veci samej.

42. Správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal právo na náhradu trov konania. Zároveň správny súd nezistil, že by boli splnené podmienky

na priznanie práva na náhradu trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto mu nepriznal právo na náhradu trov konania.

43. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

: Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote 1 mesiac od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správneho súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, 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 (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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. To neplatí, 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 v sociálnych veciach alebo vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.