Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	1S/34/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823106188
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Alena Antalová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2025:0823106188.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a Mgr. Mariána Štulajtera v právnej veci žalobcu: Výskumný ústav dopravný a.s., so sídlom Veľký Diel 3323, 010 08 Žilina, IČO: 36 402 672, zast.: Advokátska kancelária AŠTARY, s.r.o., so sídlom Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101633449/2023 zo dňa 29. júna 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 101633449/2023 zo dňa 29. júna 2023 z r u š u j e a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Návrh žalobcu na prerušenie konania z a m i e t a .

III. Žalovaný j e p o v i n n ý v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 30 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „prvostupňový orgán verejnej správy“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 100669148/2023 zo dňa 24.02.2023 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) postupom podľa § § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) uložil žalobcovi pokutu vo výške 7 725,10 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 v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že u žalobcu vykonal daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou správca dane vydal rozhodnutie č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 54 539,32 eur. Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 28.10.2019. Následne správca dane uviedol skutkovú podstatu správneho deliktu v zmysle § 154 ods. 1 písm. e), odcitoval ustanovenia § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5, ods. 7 a § 161 Daňového poriadku, v zmysle ktorých vykonal výpočet výšky pokuty, pričom uviedol, že základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky (ďalej aj „ECB“) k 28.10.2018 predstavovala 0,00%. Vzhľadom k tomu, že trojnásobok základnej úrokovej sadzby ECB nedosiahol 10%, správca dane uložil pokutu vo výške 10 % ročne zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydaným vo vyrubovacom v konaní uvedenú v dodatočnom daňovom priznaní. Správca dane následne v rozhodnutí uviedol spôsob výpočtu pokuty: suma x sadzba x počet dní / 365, resp.

366 ? pokuta [počet dní: 517; t.j. od 01.04.2017 do 30.08.2018 (rok 2017 od 01.04.2017 do 31.12.2017 t.j. 275 dní; rok 2018 od 01.01.2018 do 30.08.2018 t.j. 242 dní), sadzba: 10,00 %, suma rozdielu dane: 54 539,32 eur, t.j. daň zistená kontrolou správcu dane v sume 57 417,50 eur; daň uvedená daňovým subjektom v daňovom priznaní v sume 2878,18 eur; suma rozdielu dane 57 417,50 – 2 878,18 ? 54 539,32 eur] a vykonal výpočet pokuty: 54 539,32 eur x 10,00 % x 570 dní/365 ? 7 725,15 eur, spolu po zaokrúhlení 7 725,10 eur. Správca dane ďalej uviedol, že na základe vyššie uvedených skutočností a s prihliadnutím na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a na index daňovej spoľahlivosti podľa § 155 ods. 4 Daňového poriadku rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 101633449/2023 zo dňa 29.06.2023 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia poukázal na dôvody podaného odvolania. Uviedol, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016, začatá na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 13.08.2018, doručeného žalobcovi 15.08.2018. Správca dane na základe výsledkov zistených pri daňovej kontrole a vyrubovacieho konania vydal Rozhodnutie č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 54 539,22 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016. Toto rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 28.10.2019 a nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020. Následne žalovaný poukázal na ust. § 154 ods. 1 písm. e), § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5, ods. 7 Daňového poriadku. Konštatoval, že rozhodnutie č.102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020 a týmto dňom nastala skutočnosť na uloženie predmetnej pokuty. Žalovaný sa ďalej v odôvodnení rozhodnutia vyjadril k odvolacím námietkam žalobcu, pričom uviedol, že námietky žalobcu ohľadom správneho trestania považuje za bezpredmetné, pretože podľa neho sa v tomto prípade nejedná o správne trestanie, ani o porušenie základných zásad správneho trestania, správca dane konal vo veci uloženia pokuty. Výpočet pokuty, ako aj skutočnosti, ktoré viedli k jej uloženiu, správca dane uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia. Námietku nedostatočného vysvetlenia výpočtu uloženej pokuty žalovaný považoval za neopodstatnenú, nakoľko v odôvodnení rozhodnutia správcu dane je presne uvedený výpočet, ktorý žalovaný uviedol zhodne, ako bolo uvedené v rozhodnutí správcu dane. Výpočet pokuty je podľa žalovaného v súlade s ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5, ods. 7 Daňového poriadku, iný výpočet ako mechanický v danom prípade nie je možný. Podľa žalovaného je rozhodnutie správcu dane vydané v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pretože v jeho odôvodnení sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, sú to skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené správcom dane, a to, že správneho deliktu sa žalobca dopustil, čím je naplnená skutková okolnosť pre uloženie pokuty. Tiež výrok rozhodnutia správcu dane podľa žalovaného obsahuje všetky náležitosti v súlade s Daňovým poriadkom, pretože je z neho zrejmá povinnosť pre žalobcu, a to zaplatenie pokuty v sume 7 725,10 eur, pričom vo výroku sú presne uvedené zákonné ustanovenia, na základe ktorých správca dane rozhodol, ako aj suma, ktorú je povinný žalobca zaplatiť. Námietku žalobcu v súvislosti s uvedením ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku v odôvodnení rozhodnutia správcu dane žalovaný považoval za opodstatnenú, pretože použitie tohto ustanovenia v danom prípade nie je možné (pri určení výšky pokuty nie je možné zohľadniť individuálne okolnosti ako sú závažnosť, trvanie, následky protiprávneho stavu, index daňovej spoľahlivosti a pod.), avšak uvedenie tohto ustanovenia v odôvodnení správcu dane nespôsobuje podľa žalovaného jeho nezákonnosť. Námietka žalobcu k možnosti požiadať o úľavu alebo odpustenie sankcie v súlade s § 157 Daňového poriadku je podľa žalovaného bezpredmetná, pretože uloženie predmetnej pokuty nebránilo žalobcovi požiadať správcu dane o úľavu alebo odpustenie sankcie. Žalovaný poukázal na ust. § 155 ods. 14 Daňového poriadku, podľa ktorého, ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f); novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje. Krajský súd v Žiline rozsudkom sp. zn 31S/75/2020 zrušil rozhodnutie č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný podal dňa 16.06.2023 kasačnú sťažnosť na Najvyšší správny súd SR, t.j. konanie vo veci rozdielu dane v sume 54 539,22 eur, na základe ktorého bola uložená pokuta, nie je ukončené. Z uvedených skutočností podľa žalovaného vyplýva, že námietka žalobcu k návrhu na prerušenie konania podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je bezpredmetná. Žalovaný po preskúmaní rozhodnutia správcu dane dospel k záveru, že tento pri uložení pokuty postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku.

Správna žaloba

3. Žalobca sa správnou žalobou podanou v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného. V správnej žalobe poukázal na to, že správca dane mu rozhodnutím zo dňa 24.02.2023 uložil pokutu vo výške 7 725,10 eur, proti ktorému podal včas odvolanie (doplnené dňa 15.05.2023), v ktorom o.i. argumentoval tým, že Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020, v nadväznosti na ktoré bola žalobcovi rozhodnutím správcu dane uložená pokuta, bolo Rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/75/2020 zo dňa 19.04.2023 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) zrušené a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie, pričom rozsudok po jeho doručení účastníkom konania nadobudne právoplatnosť. Rozsudok krajského súdu bol žalobcovi doručený dňa 19.05.2023 a žalobca ho následne podaním zo dňa 29.05.2023 doručil prvostupňovému orgánu verejnej správy do odvolacieho konania. Predmetný rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 16.06.2023. Žalovaný rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty následne potvrdil rozhodnutím zo dňa 29.06.2023. Žalobca v správnej žalobe tvrdil, že uložením pokuty vo výške 7 725,10 eur za správny delikt na úseku správy daní bol dotknutý na svojom vlastníckom práve. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zákonom, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2016 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)], pred jeho vydaním došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o administratívnom konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia tým, že orgány verejnej správy nerešpektovali základné zásady trestného konania podľa Trestného poriadku, ktoré je potrebné použiť na správne konanie (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP) a rozhodnutie žalovaného (a tiež rozhodnutie správcu dane) považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a pre nezrozumiteľnosť (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP).

4. Žalobca v správnej žalobe predovšetkým namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatočné odôvodnenie vo viacerých bodoch a sčasti aj za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Tvrdil, že žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s niektorými podstatnými (zásadnými) a špecifickými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, resp. reagoval na ne iba čisto formalisticky. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu vystupuje do popredia osobitne v spojení s nedostatočným odôvodnením už prvostupňového rozhodnutia správcu dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na konštantnú judikatúru Najvyššieho súdu SR (ďalej aj „NS SR“) (s poukazom na niektoré rozhodnutia), vzťahujúcu sa na oblasť daňového konania vo vzťahu k povinnosti odvolacieho orgánu v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní vysporiadať sa so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. Táto povinnosť vyplýva aj z ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je povinnosťou tak prvostupňového orgánu verejnej správy, ako aj odvolacieho orgánu, vysporiadať sa v odôvodnení rozhodnutia s návrhmi a námietkami daňového subjektu. K požiadavke na odôvodňovanie rozhodnutí vo vzťahu k argumentom účastníkov žalobca poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu SR (ďalej aj „ústavný súd“) (Nálezy sp. zn. I. ÚS 290/2015 zo dňa 07.10.2015 a sp. zn. I. ÚS 736/2016 zo dňa 05.12.2017). Mal za to, že ak účastník konania argumentuje názormi právnej vedy alebo judikatúry, musí sa všeobecný súd s názormi uvedenými v týchto prameňoch argumentačne vysporiadať, prípadne vysvetliť, prečo ich nepovažuje za relevantné pre danú vec (v tejto z súvislosti poukázal na Nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 403/03 zo dňa 17.08.2023, ktorý je aplikovateľný tiež na rozhodovanie orgánmi správy daní). S poukazom na Rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf 83/2014 zo dňa 30.11.2016 žalobca uviedol, že osobitne v oblasti správy daní NS SR uviedol, že jednou zo základných zásad daňového konania je povinnosť správnych orgánov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby účastník dostal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou. Tiež poukázal na Rozsudky NS SR sp. zn. 5Sžfk 38/2017 zo dňa 19.06.2019, ako aj sp. zn. 4Sžfk 19/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 1Sžfk 6/2020 zo dňa 23.02.2021 a sp. zn. 1Sžfk 5/2020 zo dňa 23.02.2021, v zmysle ktorých nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku v odvolaní, avšak na otázku rozhodujúcu pre posúdenie veci je nutné odpovedať. Žalobca následne v okolnostiach prejednávanej veci uviedol, že vo svojom rozsiahlom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vzniesol viacero špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď, o.i. aj konkretizované námietky porušenia základných zásad správneho trestania v danej veci a tiež námietky o neústavnosti mechanického výpočtu pokuty vyplývajúceho z ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 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 a námietku, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 10.03.2020, na ktoré nadväzuje rozhodnutie o uložení pokuty, bolo zrušené Rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/75/2020 zo dňa 19.04.2023. Žalobca však na tieto špecifické námietky zo strany žalovaného v napadnutom rozhodnutí relevantnú

odpoveď nedostal. Rozsah vlastného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného považuje žalobca za chabé čo do kvantity a kvality, je v zreteľnom nepomere k rozsahu a obsahu odvolania žalobcu.

5. Žalobca v rámci námietky nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného

i) v bode II. 1. správnej žaloby odcitoval text uvedený na str. 2 až 5 doplneného odvolania, v ktorom poukázal na potrebu aplikácie základných zásad trestného konania podľa Trestného poriadku ako aj zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť vo veciach správneho trestania, citujúc niektoré časti z odôvodnení viacerých rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcich sa uvedených zásad a náležitostí výroku rozhodnutí vo veciach správneho trestania. Poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžo/28/2007 zo dňa 06.03.2008, podľa ktorého 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. Žalobca v odvolaní konštatoval, že výrok rozhodnutia prvostupňového rozhodnutia neobsahuje vyššie uvedené náležitosti výroku, len prepis ust. § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, bez uvedenia konkrétnych okolností skutku prejednávaného v danej veci (nedá sa zistiť, kedy malo dôjsť k spáchaniu správneho deliktu, nie sú konkretizované ďalšie podstatné znaky skutku - výška, v akej žalobca uviedol daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 v daňovom priznaní a výška, v akej daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 mal podľa správcu dane uviesť). Ani z odôvodnenia rozhodnutia nie je možné zistiť niektoré podstatné náležitosti popisu skutku, napr. kedy žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016, t. j. čas spáchania správneho deliktu, ani kedy sa stalo Rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, vydané vo vyrubovacom konaní, právoplatným. Uvedený dátum je pritom určujúci pre plynutie lehoty na uloženie pokuty za správny delikt podľa § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku. Žalobca v správnej žalobe namietal, že k podrobnej 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, žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol nič, okrem toho, že „námietky žalobcu ohľadom správneho trestania sú bezpredmetné, pretože v jeho prípade sa nejedná o správne trestanie a ani o porušenie základných zásad správneho trestania“. Už len samotný fakt, že žalovaný nechápe obsah a význam pojmu „správne trestanie“, by mal byť podľa žalobcu postačujúcim dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

ii) v bode II. 2. správnej žaloby žalobca odcitoval text uvedený na str. 5 až 10 doplneného odvolania, v ktorom poukázal na to, že jediný úkon správcu dane vo vzťahu k žalobcovi, pokiaľ ide o uloženie pokuty za správny delikt, predstavovalo napadnuté rozhodnutie, nemal možnosť sa pred vydaním tohto rozhodnutia oboznámiť s obvinením zo správneho deliktu, ani sa k nemu vyjadriť, či uplatniť námietky alebo požiadať o nazretie do spisu, zo strany správcu dane nedošlo k žiadnemu oznámeniu o začatí konania o uložení pokuty za správny delikt. Následne poukázal na čl. 6 ods. 1, 3 písm. a) a b) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), čl. 7 ods. 5, čl. 152 ods. 4, čl. 50 ods. 3 Ústavy SR, § 2 ods. 9 Trestného poriadku. Vzhľadom na princípy vzťahujúce sa na správne trestanie mal žalobca za to, že mal byť oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu a mal mať primeraný čas a možnosti na obhajobu. Poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn 4Sžo 1/2012 zo dňa 20.03.2012, podľa ktorého doručenie oznámenia o začatí konania za správny delikt je podstatnou súčasťou náležitého zistenia skutočného stavu veci v administratívnom konaní. Subsidiárne poukázal aj na právne vety publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR pod R 19/2020 z Rozsudku NS SR sp. zn. 9Sžsk 122/2018 zo dňa 30.10. 2019, týkajúceho sa aplikácie základných zásad správneho konania zakotvených v Správnom poriadku aj vo veciach osobitných správnych konaní (v danom prípade zákon č. 447/2008 Z.z. o peňažných príspevkoch na kompenzáciu ťažkého zdravotného postihnutia), v ktorých sa § 33 ods. 2 Správneho poriadku neaplikuje. Obdobne Daňový poriadok vylučuje použitie Správneho poriadku na daňové konanie (§ 163 Daňového poriadku), avšak výslovne neustanovuje, že v konaní o uložení sankcie za správny delikt podľa § 154 Daňového poriadku môže a má predstavovať jediný úkon správcu dane voči daňovému subjektu vydanie rozhodnutia o uložení pokuty. Tým skôr, že Daňový poriadok neobsahuje žiadnu vlastnú úpravu konania o správnom delikte. Podľa žalobcu je nutné na takéto konanie analogicky aplikovať základné zásady správneho konania, osobitne základné zásady správneho trestania, t. j. aj povinnosť orgánu verejnej správy ešte pred vydaním rozhodnutia o uložení sankcie oboznámiť obvineného s povahou a dôvodom obvinenia, aby mohol využiť svoje práva. Konanie o správnom delikte podľa § 154 Daňového poriadku je samostatné daňové konanie, a preto neobstojí poukazovanie

na okolnosť, že vydaniu rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt predchádzalo vyrubovacie konanie, resp. daňová kontrola. Súčasťou vyrubovacieho konania v predmetnej veci nebolo konanie o uložení pokuty za správny delikt. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na § 58 ods. 3 Daňového poriadku a mal za to, že sa javí ako absurdné, aby bolo konanie o uložení sankcie za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku začaté až dňom doručenia samotného rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt žalobcovi. Ďalej uviedol, že z ustanovenia § 157 Daňového poriadku vyplýva, že žalobca 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 bola uložená v zákonnej výške. Aj v nadväznosti na právo žalobcu žiadať odpustenie sankcie alebo povolenie úľavy zo sankcie je podľa žalobcu treba vidieť povinnosť správcu dane ešte pred vydaním rozhodnutia o uložení pokuty oboznámiť žalobcu 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. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že uloženie pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) v spojení s § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku je obligatórne. Uvedená povinnosť podľa žalobcu vyplýva i z § 63 ods. 5 Daňového poriadku zakotvujúceho povinné obsahové náležitosti odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, podľa ktorého je povinnosťou správcu dane v odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadať s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Žalobca v správnej žalobe namietal, že k uvedenej podrobnej odvolacej argumentácii žalobcu o porušení základných zásad správneho trestania i k porušeniu Dohovoru tým, že jediný úkon správcu dane vo vzťahu k žalobcovi predstavovalo rozhodnutie o uložení pokuty za správny delikt a že žalobca sa pred jeho vydaním nemal možnosť oboznámiť s obvinením ani sa k nemu vyjadriť, žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol nič konkrétne, uviedol len že námietky žalobcu „ohľadom správneho trestania sú bezpredmetné, pretože v jeho prípade sa nejedná o správne trestanie a ani porušenie základných zásad správneho trestania.“ V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 290/2015 i na rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) vo veci Wagner and J.M.W.L. proti Luxembursku z 28.06.2007 o sťažnosti č. 76240/01, z ktorého vyplýva, že „argumenty týkajúce sa práv a slobôd vyplývajúcich z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd sú veľmi významné argumenty, ktoré vnútroštátne súdy nesmú opomenúť a musia sa s nimi vyrovnať“, čo sa však zo strany žalovaného v napadnutom rozhodnutí nestalo.

iii) v bode II.C. správnej žaloby odcitoval text uvedený v poslednom odseku str. 10 doplneného odvolania, v ktorom s poukazom na § 63 ods. 5 Daňového poriadku namietal, že správca dane nedostatočne vysvetlil výpočet uloženej pokuty a ani v odôvodnení rozhodnutia sa neuvádza, či Rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť a kedy sa tak stalo, keďže z § 154 ods. 1 písm. e) a § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku je zrejmé, že pokutu možno uložiť až po právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Žalobca v správnej žalobe namietal, že k týmto námietkam žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol len, že „predmetné rozhodnutie z vyrubovacieho konania nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020“, čím však nereagoval na podstatu žalobcovej argumentácie. V tejto súvislosti poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžo142/2009 zo dňa 17.08.2010, podľa ktorého „ani zo zásady dvojinštančnosti správneho konania sa nedá vyvodiť oprávnenie odvolacieho orgánu, aby v odvolacom konaní naprával nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia“. Vada výroku i odôvodnenia rozhodnutia správcu dane spočívajúca v absencii uvedenia dátumu nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane zo dňa 10.10.2019 ako dňa, od ktorého začala plynúť lehota na zánik zodpovednosti za správny delikt podľa § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku, nemohla byť podľa žalobcu zákonným spôsobom napravená rozhodnutím žalovaného, ktoré rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

iv) v bode II. D. správnej žaloby odcitoval text uvedený na str. 11 až 17 doplneného odvolania, v ktorom žalobca namietal protiústavnosť ust. § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2 a § 155 ods. 5 Daňového poriadku, podľa, ktorých bola určená výška pokuty, nakoľko zákon v prípade uvedeného správneho deliktu neumožňuje nijako zohľadniť pri určení výšky pokuty individuálne okolnosti veci, ale zakotvuje mechanicky paušálny výpočet pokuty. Taktiež namietal protiústavnosť ust. § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku,, keďže pri správnych deliktoch podľa § 154 ods. 1 písm. e) až h) Daňového poriadku nezakotvuje začatie plynutia lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt v závislosti od toho, kedy k správnemu deliktu došlo, ale odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní. Zásada individualizácie trestu je pritom

jednou z kľúčových zásad trestania (trestného práva), pričom táto sa analogicky vzťahuje aj na oblasť správneho (administratívneho) trestania. V tejto súvislosti poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp. zn PL. ÚS 106/2021 zo dňa 28.11.2012, v ktorom bol vyslovený nesúlad slov uvedených v § 41 ods. 2 Trestného zákona s čl.1 Ústavy Slovenskej republiky. V okolnostiach prejednávanej veci žalobca v odvolaní špecifikoval konkrétne skutkové okolnosti, ktoré žiadal v odvolacom konaní zohľadniť v rámci zásady individualizácie sankcie za správny delikt. Za najpodstatnejšiu okolnosť žalobca považoval to, že v skutočnosti sa žalobca správneho deliktu postihovaného napadnutým rozhodnutím vôbec nedopustil, keďže Rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020 a nadobudlo právoplatnosť výlučne v spojení s uvedeným rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR. Proti tomuto rozhodnutiu žalobca podal na Krajský súd v Žiline správnu žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté Rozsudkom sp. zn. 31S 75/2020 zo dňa 19.04.2023 tak, že krajský súd predmetné Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Hoci predmetný rozsudok krajského súdu nebol (v čase podania odvolania) žalobcovi doručený, nadobudne právoplatnosť jeho doručením účastníkom konania, rozhodnutie Finančného riaditeľstva zo dňa 10.03.2020 bude teda zrušené a zároveň rozhodnutie Daňového úradu Žilina zo dňa 10.10.2019, ktoré bolo týmto rozhodnutím potvrdené, prestane byť právoplatným, a teda bude vylúčené na jeho základe ukladať pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. e) a § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené žalobca v odvolaní navrhol, aby bolo konanie o uložení pokuty za správny delikt, resp. odvolacie konanie, prerušené podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku do nadobudnutia právoplatnosti rozsudku krajského súdu. Zároveň zdôraznil, že od spáchania údajného správneho deliktu uplynulo zhruba šesť rokov, pričom aj v komparácii s úpravou lehoty na zánik zodpovednosti za iné správne delikty na úseku správy daní upravenej v § 155 ods. 12 písm. a) Daňového poriadku, považuje žalobca za zjavne neprimerané vyvodzovať administratívnu zodpovednosť po takom dlhom čase od údajného spáchania správneho deliktu. V tejto súvislosti ako ústavno - nekonformné nemôže podľa žalobcu obstáť ani ust. § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku. Žalobca v správnej žalobe namietal, že k podrobnej odvolacej argumentácii žalobcu (namietajúcej rozpor vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku s Ústavou SR a s Dohovorom týkajúcej sa nezohľadnenia individuálnych okolností veci pri uložení výšky pokuty) žalovaný vo svojom rozhodnutí neuviedol nič (okrem konštatovania, že „výpočet pokuty bol v súlade s cit. ustanoveniami Daňového poriadku a iný výpočet ako mechanický v danom prípade nie je ani možný“). Bez adekvátnej odozvy zo strany žalovaného zostal v odôvodnení jeho rozhodnutia aj poukaz žalobcu na výsledok správneho súdneho konania vedeného pred Krajským súdom v Žiline a ním vydaný rozsudok, keď žalovaný len uviedol, že „Finančné riaditeľstvo SR podalo dňa 16.06.2023 kasačnú sťažnosť na Najvyšší správny súd.“ Žalovaný sa vecne a preskúmateľne nevysporiadal ani s návrhom žalobcu na prerušenie konania. Žalobca v súvislosti s namietaným nedostatočným odôvodnením rozhodnutia žalovaného uzavrel, že žalobca mal právo dostať odpoveď na svoje špecifické argumenty a poukázal pritom na Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Cdo 111/2018 z dňa 20.06.2019).

6. Žalobca v bode III. správnej žaloby namietal podstatné vady rozhodnutia orgánov verejnej správy spočívajúce v porušení základných zásad správneho trestania, ktoré žalovaný napriek výslovným odvolacím námietkam žalobcu ponechal bez nápravy i bez primeranej odpovede. Prvé zásadné porušenie základných zásad správneho trestania podľa žalobcu v tomto prípade spočíva v nedostatočnom vymedzení skutku, ktorým bola porušená právna povinnosť, vo výroku rozhodnutia správcu dane potvrdeného žalovaným. V rámci tejto námietky žalobca doslovne zopakoval argumentáciu uvedenú v podanom odvolaní (na str. 2 až 5 doplneného odvolania), odcitovanú v bode II.1. správnej žaloby a uvedenú v ods. 5. i) odôvodnenia tohto rozsudku, pričom namietal, že výrok prvostupňového rozhodnutia neobsahuje popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, poprípade i evidencie iných skutočností, ktoré sú potrebné k tomu, aby tento skutok nemohol byť zamenený s iným. Vady výroku rozhodnutia o správnom delikte nie je možné podľa žalobcu zhojiť tak, že orgán verejnej správy uvedie absentujúce náležitosti výroku až v odôvodnení, čo vyplýva z ustálenej judikatúry NS SR a v danej veci navyše z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, ale ani z rozhodnutia žalovaného, nie je možné zistiť niektoré podstatné náležitosti popisu skutku stíhaného ako správny delikt, napr. kedy žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016, čiže čas spáchania správneho deliktu. V odôvodnení rozhodnutia správcu dane sa neuvádza ani to, kedy sa stalo Rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, vydané vo vyrubovacom konaní, právoplatným, pričom tento údaj uviedol až žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, čo je neprípustné. Žalovaný uvedené

nedostatky výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia, ktoré potvrdil, aproboval, čím zaťažil svoje rozhodnutie porušením základných zásad správneho trestania v ich procesnej časti, čo je podľa žalobcu zároveň vadou podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP a tiež vadou nezrozumiteľnosti rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

7. Žalobca v bode IV. správnej žaloby namietal, 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 správcom 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. Uvedené porušenie má podľa žalobcu za následok vadu podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP. V rámci tejto námietky žalobca doslovne zopakoval argumentáciu uvedenú v podanom odvolaní, odcitovanú v bode II. 2. správnej žaloby a uvedenú v ods. 5. ii) odôvodnenia tohto rozsudku.

8. Žalobca v bode V. správnej žaloby v rámci námietky nesprávneho právneho posúdenia veci namietal protiústavnosť ust. § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku, pričom doslovne zopakoval argumentáciu uvedenú v podanom odvolaní, ako aj v bode II. D. správnej žaloby a v ods. 5. iv) odôvodnenia tohto rozsudku s tým, že právna úprava citovaných ustanovení Daňového poriadku je v rozpore so zásadou individualizácie postihu (sankcie) za správny delikt, ktorá ma ústavnoprávny charakter a relevanciu a uvedené ustanovenia žalobca považuje za rozporné s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy SR s čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Rozhodnutie o uložení sankcie za správny delikt na základe ustanovenia právneho predpisu, ktoré je v rozpore s právnymi predpismi vyššej právnej sily, má podľa žalobcu za následok nesprávne právne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Žalobca vo svojej argumentácii akcentoval, že zásada individualizácie trestu je jednou z kľúčových zásad trestania (trestného práva), pričom táto sa analogicky vzťahuje aj na oblasť správneho (administratívneho) trestania a poukázal pritom na judikatúru Najvyššieho súdu SR vo veciach správneho trestania, ako aj na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS106/2021 zo dňa 28.11.2012. Uviedol, že to, že aj pri správnom trestaní treba vždy vychádzať z individualizácie páchateľa, skutku i individualizácie trestu, judikoval napr. Najvyšší správny súd Českej republiky v Rozsudku sp. zn. 5As 14/2015 zo dňa 15.05.2015 a z Uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 147/2019 zo dňa 11.12.2019 vyplýva, že správne trestanie je založené na individualizácii sankcie vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu. S poukazom na argumentáciu uvedenú v bode II.D. správnej žaloby a na ním označené konkrétne skutkové okolnosti, na ktoré prvostupňový orgán verejnej správy neprihliadol a žalovaný sa napriek odvolacím námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní k týmto v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevyjadril, žalobca žiadal v správnom súdnom konaní zohľadniť najmä skutočnosť, že sa v skutočnosti správneho deliktu postihovaného napadnutým rozhodnutím vôbec nedopustil. Opakovane poukázal na skutočnosť, že Krajský súd v Žiline Rozsudkom sp. zn. 31S/75/2020 zo dňa 19.04.2023 zrušil Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020, výlučne s ktorým nadobudlo právoplatnosť Rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 o vyrubení rozdielu dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016, a vec vrátil na ďalšie konanie. Predmetný rozsudok bol žalovanému doručený dňa 19.05.2023 a nadobudol právoplatnosť dňa 16.06.2023, avšak žalovaný aj tak dňa 29. júna 2023 vydal napadnuté rozhodnutie, ktorým potvrdil uloženie pokuty žalobcovi. Podľa žalobcu tak zo strany žalovaného dochádza k zneužívajúcemu a šikanóznemu výkonu štátnej moci proti žalobcovi s cieľom poškodiť žalobcu. Bez ohľadu na podanie kasačnej sťažnosti žalovaným proti predmetnému rozsudku krajského súdu zo dňa 19.04.2023 je tento rozsudok od 16.06.2023 aj naďalej stále právoplatný a právoplatným bol aj v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Podanie kasačnej sťažnosti vo finančných veciach nespôsobuje, že by rozsudok správneho súdu prestal byť právoplatným alebo že by nenadobudol právoplatnosť. Nadobudnutím právoplatnosti rozsudku Krajského súdu v Žiline bolo Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR zo dňa 10.03.2020 právoplatne zrušené, teda zároveň Rozhodnutie Daňového úradu Žilina zo dňa 10.10.2019, ktoré bolo týmto rozhodnutím potvrdené, prestalo byť právoplatným, takže minimálne od 16.06.2023 je vylúčené na základe Rozhodnutia

Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 ukladať pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. e) a § 155 ods. 1 písm. f) bodu 1 Daňového poriadku. Na uvedenom podľa žalobcu nemení nič ani odkladný účinok kasačnej sťažnosti vo finančných veciach podľa § 446 ods. 2 písm. a) SSP, odkladný účinok kasačnej sťažnosti spôsobuje len pozastavenie účinkov napadnutého rozhodnutia správneho súdu do právoplatného rozhodnutia kasačného súdu o kasačnej sťažnosti (§ 447 ods. 2 SSP), avšak nie stratu jeho právoplatnosti. Ak by sa aj podanej kasačnej sťažnosti priznal vplyv na toto konanie, žalovaný mal podľa žalobcu prerušiť konanie o uložení pokuty do právoplatného skončenia konania o kasačnej sťažnosti žalovaného, pričom prerušenie konania žalobca v odvolaní výslovne navrhoval. Žalobca opakovane zdôraznil, že od spáchania údajného správneho deliktu do právoplatného uloženia pokuty zaň uplynulo vyše 6 rokov a s poukazom na § 155 ods. 12 písm. a) Daňového poriadku, ako aj vzhľadom na to, že v danej veci ide o objektívnu zodpovednosť bez ohľadu na zavinenie, žalobca považuje za zjavne neprimerané vyvodzovať administratívnu zodpovednosť po takom dlhom čase od času, keď mal byť údajne správny delikt spáchaný, a to navyše v čase, keď už bolo pôvodné rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, na ktoré nadväzuje rozhodnutie o uložení pokuty, súdom právoplatne zrušené. Z uvedených dôvodov dospel žalobca k záveru o nesúlade ustanovení § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, § 155 ods. 2, § 155 ods. 5 a § 155 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku s čl. 1 ods. 1 Ústavy SR pre rozpor so zásadou individualizácie sankcie za správny delikt, čo spôsobuje zároveň nesúlad označených ustanovení s čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru. Správny súd zároveň sám nemôže v danom prípade plniť svoju plnú jurisdikciu (a uplatniť sankčnú moderáciu podľa § 198 SSP), keďže zákonný mechanizmus výpočtu pokuty je daný vopred a bez ohľadu na okolnosti daného prípadu.

9. Žalobca tvrdil, že uložením pokuty za správny delikt podľa namietaných ustanovení Daňového poriadku sa priamo negatívne zasahuje do vlastníckeho práva daňového subjektu podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy SR a jeho práva na ochranu majetku podľa čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru, pri tomto zásahu však nie sú zachované garancie spravodlivého procesu v časti týkajúcej sa ústavnoprávnej požiadavky na individualizáciu sankcie za správny delikt, sporné ustanovenia nie sú teda podľa žalobcu v súlade s čl. 20 ods. 1 Ústavy SR a čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Žalobca preto navrhol, aby správny súd konanie podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP prerušil a podal návrh Ústavnému súdu SR na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy SR 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 SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a s čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru.

10. Žalobca v správnej žalobe vo veci samej navrhol, aby správny súd rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

Vyjadrenia žalovaného

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k správnej žalobe navrhol túto zamietnuť ako neopodstatnenú. Poukázal na to, že napadnutým rozhodnutím zo dňa 29.06.2023 potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.02.2023 o uložení pokuty žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku za uvedenie dane v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť. Mal za to, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo zo správneho právneho posúdenia veci, skutkový stav, ktorý žalovaný vzal za základ napadnutého rozhodnutia, vychádzal z administratívneho spisu predloženého k odvolaniu a že rozhodnutie žalovaného je vecne správne, zákonné, zrozumiteľné, jasné a žalovaný neukrátil žalobcu na jeho právach a právom chránených záujmoch. Poukázal na vykonanú daňovú kontrolu u žalobcu, na základe výsledkov ktorej i vyrubovacieho konania bolo vydané rozhodnutie správcu dane č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 54 539,22 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016. Uvedené rozhodnutie správcu dane žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100667939/2020 zo dňa 12.03.2020 potvrdil, čím nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020. Krajský súd v Žiline Rozsudkom zo dňa19.04.2023 sp. zn. 31S/75/2020 zrušil druhostupňové rozhodnutie č. 100667939/2020 zo dňa 10.03.2020 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Finančné riaditeľstvo SR podalo dňa 16.06.2023 kasačnú sťažnosť na Najvyšší správny súd, pričom konanie vo veci kasačnej sťažnosti ešte nie je ukončené. Žalovaný vo vyjadrení uviedol, že žalobca v správnej žalobe namieta tie isté skutočnosti ako v odvolaní, pričom mal za to, že s námietkami žalobcu sa dostatočne vysporiadal v napadnutom rozhodnutí, v ktorom

námietky žalobcu ohľadne správneho trestania považoval za bezpredmetné, pretože v tomto prípade sa podľa neho nejedná o správne trestanie, ani o porušenie základných zásad správneho trestania. Správca dane konal vo veci uloženia pokuty. Námietku žalobcu k návrhu na prerušenie konania podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku považoval za bezpredmetnú, a to s poukazom na § 155 ods. 14 Daňového poriadku. Taktiež námietku, že žalovaný odignoroval fakt, že už v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalobu bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/75/2020 právoplatný, považoval za bezpredmetnú, pretože táto skutočnosť podľa neho nemá vplyv na uloženie pokuty - jej uloženie sa neodvíja od právoplatnosti rozsudku krajského súdu. Uviedol, že žalovaný podal dňa 16.06.2023 kasačnú sťažnosť, pretože s rozsudkom Krajského súdu v Žiline nesúhlasil a z toho vyplýva, že konanie ešte nie je ukončené, prvostupňové rozhodnutie, ktorým bol vyrubený rozdiel dane je právoplatné a žalobou na napadnuté rozhodnutie bolo vydané v súlade s Daňovým poriadkom. Za bezpredmetnú považoval tiež námietku žalobcu súvisiacu so zásadou individualizácie sankcie za správny delikt, pretože § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku striktne stanovuje postup správcu dane pri výpočte pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Zhodne ako v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane nemá zákonom stanovenú možnosť, aby pri uložení pokuty zohľadnil individuálne okolnosti pri výpočte výšky pokuty, tento je presne stanovený v §155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, čo znamená, že aj námietky o neprimeranej a premrštenej výške pokuty sú neopodstatnené. K absencii právoplatnosti rozhodnutia č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 v rozhodnutí správcu dane uviedol, že túto námietku považoval za dôvodnú, avšak podľa žalovaného to nespôsobuje nezákonnosť, pretože nie je možné spochybniť fakt, že správca dane uložil pokutu na základe právoplatného rozhodnutia, čo mal žalovaný preukázané z predloženého administratívneho spisu. K námietke týkajúcej sa žiadosti o úľavu alebo odpustenie sankcie žalovaný uviedol, že táto žiadosť sa podáva správcovi dane. Žalovaný poukázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, v ktorom uviedol, že námietka žalobcu ohľadne výroku i odôvodnenia rozhodnutia správcu dane o uložení pokuty je bezpredmetná, pretože výrok rozhodnutia obsahuje všetky náležitosti podľa § 63 Daňového v poriadku a vo výroku sú presne uvedené zákonné ustanovenia, na základe ktorých správca dane rozhodol, ako aj suma, ktorú je žalobca povinný zaplatiť. Odôvodnenie správcu dane vychádza zo zistených skutočností a obsahuje ustanovenia, na základe ktorých sa rozhodovalo. Rozhodnutie žalovaného tiež považuje za preskúmateľné a zrozumiteľné, pretože z neho vyplýva jednoznačná skutočnosť, ktorá nastala pre uloženie pokuty, a to vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby v sume 54 539,22 eur. Predmetné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020. Po právoplatnosti uvedeného rozhodnutia bol správca dane povinný uložiť pokutu, a to najneskôr do piatich 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. Námietku nezrozumiteľnosti a zmätočnosti považoval za neopodstatnenú. Žalovaný navrhol, aby správny súd správnu žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

12. Žalovaný vo vyjadrení doručenom správnemu súdu dňa 23.05.2025 uviedol, že Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica Rozhodnutím č. 103508397/2024 zo dňa 09.12.2024 rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019 (ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 vo výške 54 539,32 eur, pozn. správneho súdu), zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie správcovi dane. Predmetné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť dňa 26.12.2024. Žalovaný uviedol, že správca dane v danej veci ešte nerozhodol. V prílohe vyjadrenia žalovaný správnemu súdu doručil rozhodnutie žalovaného zo dňa 09.12.2024.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

13. Správny súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 3 SSP po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP) a v súlade s § 195 SSP rozhodnutie žalovaného v spojení rozhodnutím správcu dane a dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Správny súd vo veci rozhodol bez nariadenia pojednávania. Žalobca ani žalovaný nežiadali o prejednanie veci na pojednávaní a jeho nariadenie si nevyžiadal ani iný dôvod podľa § 107 ods. 1 SSP. Rozsudok bol dňa 29.05.2025 v súlade s § 137 ods. 3 SSP vyhlásený vyvesením skráteného písomného vyhotovenia rozsudku bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu, pričom miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke súdu oznámené od 20. 01.2025 (§ 137 ods. 4 SSP).

14. Predmetom súdneho prieskumu pred správnym súdom je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty žalobcovi v zmysle § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku 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, t.j. rozhodnutie vo veci správneho trestania.

15. Podľa § 2 ods. 1,2 SSP (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

16. Podľa § 6 ods. 1, ods. 2 písm. b) SSP (1) Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
(2) Správne súdy rozhodujú v konaniach o
b) správnych žalobách vo veciach správneho trestania.

17. Podľa § 135 ods. 1 SSP na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

18. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

19. Podľa § 194 ods. 1, 2 SSP (1) Správnym trestaním sa na účely tohto zákona rozumie rozhodovanie orgánov verejnej správy o priestupku, správnom delikte alebo o sankcii za iné podobné protiprávne konanie.
(2) Ak nie je v tejto hlave ustanovené inak, použijú sa na konanie vo veciach správneho trestania ustanovenia o konaní o všeobecnej správnej žalobe.

20. Podľa § 195 SSP správny súd nie je vo veciach správneho trestania viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak
a) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci alebo skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
b) ide o skúmanie otázky zániku zodpovednosti za priestupok, uplynutia prekluzívnej lehoty alebo premlčacej lehoty, v ktorej bolo možné vyvodiť zodpovednosť za iný správny delikt alebo za iné podobné protiprávne konanie,
c) ide o základné zásady trestného konania podľa Trestného poriadku, ktoré je potrebné použiť na správne trestanie,
d) ide o dodržanie zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť aj na ukladanie sankcií v rámci správneho trestania,
e)ide o skúmanie, či uložený druh sankcie a jej výška nevybočili z rozsahu správnej úvahy orgánu verejnej správy.

21. Podľa § 3 ods. 1, 2 Daňového poriadku v znení účinnom pre toto konanie (ďalej len „Daňový poriadok“) (1) 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.
(2) 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 správnemu určeniu a vyrubeniu dane.

22. Podľa § 63 ods. 1, 2, 3, 4, 5, 9 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon nemá ustanovuje inak.
(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.
(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy1) neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať
a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
b) číslo a dátum rozhodnutia,
c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu;33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,
d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), 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,
e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,
f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.20aa)
(4) Lehota plnenia podľa odseku 3 písm. d) je 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný predpis1) neustanovuje inak.
(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.
(9) Doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie, je právoplatné.

23. Podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku v znení účinnom pre toto konanie (ďalej len „Daňový poriadok“) správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

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

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

26. Podľa § 155 ods. 5 prvá veta Daňového poriadku, ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10%, pokuta sa uloží vo výške 10 % ročne zo sumy podľa odseku 1 písm. f).

27. Podľa § 155 ods. 12 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).

28. Podľa § 155 ods. 13 Daňového poriadku, ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo sa zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f); novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.

29. Správny súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnej žalobe a ustanovením § 195 SSP, keďže ide o správnu žalobu vo veciach správneho trestania. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v správnej žalobe uplatnené, pričom žalobca môže správnu žalobu rozšíriť alebo doplniť o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby. Žalobca musí v zákonom stanovenej lehote uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (žalobné body), a to v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP. Výnimkou z tejto zásady je správna žaloba vo veciach správneho trestania, kde v zmysle § 195 SSP správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby v prípadoch vymedzených písm. a) až e) cit. ustanovenia. Správny súd ďalej v prípade správnej žaloby vo veciach správneho trestania podľa § 197 SSP vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, pričom môže doplniť dokazovanie vykonané orgánom verejnej správy, a to aj na návrh účastníka konania, ktorým však nie je viazaný.

30. Procesný postup vyvodzovania administratívno-právnej zodpovednosti za porušenie daňovo - právnych noriem je upravený v Daňovom poriadku. Daňový poriadok v § 154 upravuje skutkové podstaty správnych deliktov a ustanovuje, kto a v akom prípade sa dopustí správneho deliktu, pričom v ust. § 155 cit. zákona sú uvedené sankcie (pokuty), ktoré správca dane uloží (t.j. je povinný uložiť) za správny delikt. V preskúmavanom prípade správca dane (ako prvostupňový orgán verejnej správy) vydal dňa 24.02.2023 rozhodnutie č. 100669148/2023, ktorým žalobcovi postupom podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku uložil pokutu vo výške 7 725,10 eur za správny delikt podľa § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, skutková podstata ktorého spočívala v tom, že žalobca uviedol v daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal skutočne zaplatiť. Správca dane žalobcovi uložil pokutu na tom základe, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016, ktorou bol zistený rozdiel dane v sume 54 539,22 eur a tento rozdiel dane bol žalobcovi vyrubený rozhodnutím správcu dane č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo v odvolacom konaní potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 10066799/2020 zo dňa 10.03.2020, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2020. Pokuta je v Daňovom poriadku upravená v jeho piatej časti označenej ako „Zodpovednosť za porušenie povinností“ ako jedna zo sankcií (ďalšou sankciou je úrok z omeškania), pričom z ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku vyplýva, že pokutu správca dane uloží za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Daňový poriadok v ust. § 155 upravuje výpočet výšky pokuty, ktorú je správca dane povinný uložiť, ak zistil, že bola naplnená niektorá zo skutkových podstát správneho deliktu vymenovaných v ust. § 154 ods. 1, pričom upravuje dva spôsoby výpočtu pokuty: 1/ rozpätím od minimálnej výšky pokuty po maximálnu výšku pokuty a 2/ násobkom trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumou, ktorá sa odlišovala od sumy, ktorá mala byť zaplatená alebo uplatnená (uvedená v daňovom priznaní) za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Správca dane v takomto prípade teda uloží pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní. Citované ust. § 155 Daňového poriadku je formulované tak, že správca dane je túto sankciu (vo forme pokuty) povinný uložiť za správny delikt, ktorého sa žalobca dopustil tým, že žalobca v daňovom priznaní uviedol daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť. Povinnosť daňového subjektu (žalobcu) zaplatiť pokutu nevzniká automaticky momentom porušenia povinnosti, resp. momentom spáchania správneho deliktu alebo jeho zistenia

správcom dane, teda bez toho, aby správca dane vydal o tom rozhodnutie. Povinnosť zaplatiť pokutu vznikne daňovému subjektu (žalobcovi) až v prípade, keď správca dane túto pokutu uloží rozhodnutím (určí výšku pokuty a jej splatnosť) a jeho rozhodnutie nadobudne právoplatnosť, a to s poukazom na § 63 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. V preskúmavanom prípade správca dane vydal rozhodnutie o uložení pokuty č. 100669148/2023 dňa 24.02.2023, proti ktorému žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101633449/2023 zo dňa 29.06.2023, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 16.07.2023.

31. Žalobca v správnej žalobe predovšetkým namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatočné odôvodnenie a pre nezrozumiteľnosť z dôvodu, že žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s niektorými podstatnými a špecifickými odvolacími námietkami vôbec nevysporiadal, resp. na niektoré reagoval len formalisticky. V rámci tejto námietky namietal, že žalovaný sa nevysporiadal s podstatnou odvolacou námietkou porušenia zásad trestného konania a zásad ukladania trestov, ktoré je potrebné aplikovať vo veciach správneho trestania, pričom konkrétne namietal nedostatočnosť výroku rozhodnutia o uložení pokuty za správny delikt s prihliadnutím na závery žalobcom označených rozhodnutí Najvyššieho súdu SR týkajúcich sa náležitostí výroku rozhodnutí orgánov verejnej správy vo veciach správneho trestania (viď argumentácia uvedená v bode 5.i) tohto rozsudku), ako aj neoznámenie začatia konania vo veci uloženia pokuty za správny delikt, t.j. neoboznámenie žalobcu s obvinením zo správneho deliktu (viď argumentácia uvedená v bode 5.ii) tohto rozsudku). Uvedená námietka žalobcu je dôvodná, pretože konštatovanie žalovaného, že „sa nejedná o správne trestanie a ani o porušenie zásad správneho trestania“ nepostačuje na to, aby správny súd mohol konštatovať, že žalovaný sa dostatočne s touto odvolacou námietkou žalobcu vysporiadal. Pre úplnosť správny súd uvádza, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR, Najvyššieho správneho súdu SR i ESĽP je nepochybné, že v preskúmavanej veci týkajúcej sa uloženia sankcie (pokuty) za správny delikt sa jedná o správne trestanie. Je pritom potrebné zdôrazniť, že zaručenie práva na spravodlivý proces v činnosti orgánov verejnej správy, predovšetkým v rámci správneho trestania, je veľmi dôležité. Podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru právo na spravodlivý proces sa vzťahuje na rozhodovanie o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je subjekt obvinený. Trestná vec v chápaní Dohovoru pod vplyvom judikatúry ESĽP nemusí zohľadňovať význam tohto pojmu v národnej legislatíve. ESĽP v prípade Engel a ost. v. the Netherlands skonštatoval, že členské štáty sa v rámci svojho národného práva môžu rozhodnúť, že určitá vec je trestnou, disciplinárnu alebo administratívnou, pričom takéto rozlišovanie nie je v rozpore s Dohovorom. V tomto prípade ESĽP vymedzil kritériá pre rozhodnutie, či ide o vec trestnú v chápaní čl. 6 ods. 1 Dohovoru, pričom pre tieto účely sú rozhodujúce štyri kritériá: 1. Vymedzenie v domácom práve, 2. Povaha deliktu, 3. Účel sankcie, 4. Povaha a prísnosť sankcie. Správne delikty právnických osôb postihované bez ohľadu na zavinenie (objektívna zodpovednosť), ako je tomu v tomto prípade, sú samostatnou kategóriou správnych deliktov. Povaha sankcie v prípade takýchto deliktov je represívna (najmä pokuta), t.j. má represívnu povahu za účelom odstrašenia ďalšieho spáchania takéhoto deliktu. Závažnosť sankcie môže byť pritom rôzna, od nízkych pokút až po niekoľkomiliónové pokuty. Už samotné kritérium povahy sankcie dáva odôvodnenie záveru, že ide o trestnú vec podľa čl. 6 Dohovoru. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR i Najvyššieho správneho súdu SR vyplývajú o. i. požiadavky na obsahové náležitosti výroku rozhodnutia o postihu za správny delikt. Vo vzťahu k žalobcom uplatnenej odvolacej námietke o nedostatočnosti náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane o uložení pokuty je možné v preskúmavanom prípade považovať za nepostačujúce pre riadne odôvodnenie rozhodnutia žalovaného konštatovanie žalovaného, že výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje náležitosti podľa Daňového poriadku, keďže žalovaný nereagoval na konkrétne námietky žalobcu ohľadne požiadaviek náležitostí výroku rozhodnutia orgánu verejnej správy vo veci správneho trestania. Rovnako pokiaľ žalobca v odvolaní namietal neústavnosť príslušných ustanovení Daňového poriadku, podľa ktorých bola v preskúmanom prípade určená výška pokuty, a to mechanicky, matematickým výpočtom, pri ktorom spôsobe určenia výšky pokuty podľa žalobcu došlo k porušeniu zásady individualizácie trestu (viď argumentácia uvedená v bode 5.iv) tohto rozsudku), žalovaný sa s uvedenou námietkou nevysporiadal. Za dostatočné nie je možné považovať konštatovanie žalovaného v odôvodnení rozhodnutia, že výpočet pokuty bol vykonaný v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Obdobne sa žalovaný nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu, v ktorej namietal neústavnosť ust. § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku upravujúceho lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia nereagoval dostatočne ani na námietky žalobcu, že správny delikt nespáchal a že rozhodnutie správcu dane zo dňa 10.10.2019 o určení rozdielu dane za rok za rok 2016 bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 10.03.2020 a nadobudlo

právoplatnosť výlučne v spojení s uvedeným rozhodnutím žalovaného a na jeho základe. Predmetné rozhodnutie žalovaného však bolo na základe žalobcom podanej správnej žaloby zrušené Rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/75/2020 zo dňa 19.04.2023, po právoplatnosti ktorého rozhodnutia, ktorým bol určený rozdiel dane (v spojení s rozhodnutím správcu dane zo dňa 10.10.2019) a ktoré bolo následne podkladom pre vydanie rozhodnutí správcu dane i žalovaného o uložení pokuty (ktoré sú predmetom tohto prieskumného konania), prestanú byť právoplatné. Za riadne vysporiadanie s týmito námietkami nemožno považovať odkaz žalovaného na ust. § 155 ods. 4 Daňového poriadku a na to, že bola podaná kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že sa nevysporiadal s podstatnými a špecifickými odvolacími námietkami žalobcu, ako dôvodnú.

32. Povinnosť riadne odôvodniť rozhodnutie orgánu verejnej správy vydané v daňovom konaní vyplýva explicitne z ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správny súd vo vzťahu k odôvodneniu rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho orgánu poukazuje na konštantnú judikatúru Najvyššieho súdu SR i Najvyššieho správneho súdu SR vzťahujúcu sa na oblasť daňového konania, podľa ktorej v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. V tejto súvislosti je zároveň potrebné uviesť, že požiadavka na riadne odôvodnenie rozhodnutia (okrem ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku) vyplýva aj z čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru, ktoré je možné subsumovať pod právo na spravodlivý súdny proces. Súčasťou práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru je v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR i ESĽP aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Podľa konštantnej judikatúry ESĽP (napr. A. B. vs. Španielsko, rozsudok z 21.01.1999 a iné) pre správne súdnictvo vyplýva záver, že na každý relevantný argument účastníka musí orgán verejnej správy primerane reagovať, to znamená vo svojom odôvodnení musí presvedčivým spôsobom ponúknuť účastníkovi konania odpoveď, či je jeho argument dôvodný a aký záver z toho pre konanie vyplýva. Rovnako aj na každý irelevantný argument musí orgán verejnej správy reagovať minimálnym spôsobom, tzn. stručne objasniť, prečo je argument nedôvodný. Problematikou týkajúcou sa povinnosti náležite odôvodniť rozhodnutie sa zaoberal vo svojej judikatúre aj Ústavný súd SR (napr. v nálezoch sp. zn. I. ÚS 243/07, I. ÚS 114/08, III. ÚS 36/2010), v ktorých o.i. konštatoval, že „... jedným z princípov predstavujúcich súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní je povinnosť súdov ako aj orgánov verejnej správy svoje rozhodnutia odôvodniť v súlade so zákonnou úpravou. Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Povinnosť súdu ako aj orgánu verejnej správy je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť, pritom starostlivo prihliadať na všetko, čo vyšlo počas konania najavo vrátane toho, čo uviedli účastníci. Orgán štátnej moci je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ Obdobne Najvyšší súd SR prostredníctvom svojej judikatúry vytýčil nasledujúcu definíciu minimálnych kritérií odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy: „ ... odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy ... musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu o splnení formálnej a materiálnej podmienky v dostatočnom rozsahu, tzn., že priemernému adresátovi je daná možnosť z jemu predloženého odôvodnenia pochopiť, na základe akých skutočností (dôkazných prostriedkov) a v akom rozsahu bol zistený skutkový stav, správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav a právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva vedúcej k myšlienke obsiahnutej vo výrokovej časti.“ Pokiaľ preskúmavané rozhodnutie orgánu verejnej správy nebude spĺňať uvedenú definíciu, potom je nepreskúmateľné, čo je dôvodom na jeho zrušenie. Nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov nie je pritom len také rozhodnutie, ktorému chýba úplne odôvodnenie, ale aj také, ktorého odôvodnenie nie je dostatočné a v ktorom chýbajú skutkové dôvody a úvahy, ktorými sa orgán verejnej správy k skutkovým záverom dopracoval a úvahy, ktorými ich právne vyhodnotil. Povinnosťou orgánu verejnej správy je teda rozhodnutie odôvodniť tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov orgán verejnej správy pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a z akých dôvodov, aby jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v konaní, aby odpovedal na najdôležitejšie otázky vo vzťahu

k hmotnoprávneho nároku, ktorý bol predmetom príslušného administratívneho konania, prípadne, aby sa zaoberal tvrdeniami a námietkami účastníkov konania. Vzhľadom na vyššie uvedené má správny súd za to, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, čo zakladá zrušovací dôvod podľa § 191 ods.1 písm. d) SSP.

33. Žalobca v správnej žalobe namietal vady preskúmavaných rozhodnutí orgánu orgánov verejnej správy z dôvodu porušenia základných zásad správneho trestania spočívajúcich v nedostatočnom vymedzení skutku, ktorým bola porušená právna povinnosť vo výroku rozhodnutia správcu dane (bod III. správnej žaloby), so zhodnou argumentáciou ako v podanom odvolaní a v bode 6. tohto rozsudku, v neoboznámení žalobcu so začatím konania o uložení pokuty za správny delikt zo strany správcu dane a neumožnení žalobcovi oboznámiť sa a vyjadriť sa k obvineniu zo správneho deliktu, vrátane možnosti uplatniť námietky, príp. podať žiadosť o odpustenie sankcie alebo o povolenie úľavy zo sankcie (bod IV. správnej žaloby), so zhodnou argumentáciou ako v podanom odvolaní a v bode 7. tohto rozsudku. Ďalej v bode V. správnej žaloby namietal nesprávne právne posúdenie veci so zhodnou argumentáciou uvedenou v podanom odvolaní a v bode 8 tohto rozsudku. V rámci tejto námietky žalobca namietal protiústavnosť ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5 a ods. 12 Daňového poriadku, v dôsledku čoho mal za to, že bola porušená zásada individualizácie trestu. Poukázal na to, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 10.10.2019 o vyrubení rozdielu dane na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2016 bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 10.03.2020 a nadobudlo právoplatnosť výlučne v spojení s uvedeným rozhodnutím žalovaného zo dňa 10.03.2020. Proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 10.03.2020 žalobca podal správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Žiline Rozsudkom sp. zn. 31S/75/2020 zo dňa 19.04.2023 tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 10.03.2020 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom tento rozsudok bol žalovanému doručený 19.05.2020 (t.j. pred vydaním preskúmavaného rozhodnutia žalovaného zo dňa 29.06.2023, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.02.2023 o uložení pokuty) a nadobudlo právoplatnosť 16.06.2023. Vydanie predmetného rozhodnutia žalovaným žalobca preto považoval za šikanózny výkon štátnej moci, pričom bez ohľadu na podanie kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku Krajského súdu v Žiline, o ktorej v čase podania správnej žaloby ešte nebolo Najvyšším správnym súdom SR rozhodnuté, predmetný rozsudok Krajského súdu v Žiline zostal naďalej právoplatný. Žalobca tiež poukázal na ust. § 155 ods. 12 písm. a) Daňového poriadku o zániku zodpovednosti za správny delikt (ktoré sa však na preskúmavaný prípad nevzťahuje, keďže v prípade správneho deliktu podľa § 154 ods.1 písm. e) Daňového poriadku sa zánik zodpovednosti za tento správny delikt posudzuje podľa § 155 ods. 12 písm. b) Daňového poriadku, pozn. správneho súdu). Správny súd vo vzťahu k uplatneným námietkam uvádza, že predmetné námietky uplatnené v správnej žalobe v bodoch III., IV. a V. boli totožné s odvolacími námietkami žalobcu uplatnenými v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o uložení pokuty zo dňa 23.02.2023, tieto námietky boli odôvodnené zhodne, t.j. s rovnakou argumentáciou ako v podanom odvolaní, ako aj v bode II. správnej žaloby v rámci námietky nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. Vzhľadom na to, že žalovaný sa k týmto odvolacím námietkam v odôvodnení preskúmavaného rozhodnutia nevyjadril, resp. nevysporiadal sa s nimi, to znamená, že správny súd nepozná úvahu (stanovisko) žalovaného k uvedeným námietkam (keďže táto v odôvodnení preskúmavaného rozhodnutia žalovaného absentuje, v dôsledku čoho správny súd považoval rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a rozhodnutie žalovaného zrušil s poukazom na § 191 ods. 1 písm. d) SSP), bolo by predčasné vyjadrovať sa k týmto námietkam, pretože správny súd by prejudikoval rozhodnutie žalovaného v ďalšom konaní, resp. nahrádzal by jeho činnosť ako odvolacieho orgánu verejnej správy, v dôsledku čoho by nebola dodržaná zásada dvojinštančnosti konania pred orgánom verejnej správy. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na subsidiaritu správneho súdneho konania vo vzťahu k správnemu konaniu. Vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia veci správny súd vzhľadom na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR tiež uvádza, že v prípade, ak je rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušované pre jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov, bolo by predčasné zrušiť rozhodnutie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže v preskúmavanom rozhodnutí žalovaného absentuje úvaha, z ktorej by bol zrejmé, ako (totožné) námietky (uvedené v odvolaní) žalovaný právne posúdil. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd k námietkam uplatneným v bodoch III., IV. a V. správnej žaloby nemohol zaujať stanovisko.

34. Vzhľadom na skutočnosti uvedené v bodoch 31. a 32. tohto rozsudku správny súd dospel k záveru, že žalobcom uplatnená námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného je dôvodná, keďže žalovaný pri vydaní napadnutého rozhodnutia nepostupoval v súlade so zákonom (§ 63 ods. 5

Daňového poriadku) a v odôvodnení rozhodnutia sa nevysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu uplatnenými v podanom odvolaní. Správny súd preto napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca v správnej žalobe navrhol zrušiť aj rozhodnutie správcu dane, avšak z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nereagoval na odvolacie námietky žalobcu, správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného.

35. Úlohou žalovaného bude opätovne rozhodnúť o podanom odvolaní žalobcu, pričom sa dôsledne vysporiada so všetkými jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu uplatnenými v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a svoje rozhodnutie náležite odôvodní tak, aby obsahovalo všetky zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Právnym názorom správneho súdu je žalovaný v ďalšom konaní viazaný (§ 191 ods. 6 SSP). Pre úplnosť správny súd dáva do pozornosti žalovaného, že v ďalšom konaní bude povinný prihliadnuť na skutočnosť, že Najvyšší správny súd SR Rozsudkom sp. zn. 8Sfk/26/2023 zo dňa 25.09.2024 rozhodol o kasačnej sťažnosti žalovaného proti Rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S 75/2020 zo dňa 19.04.2023 tak, že kasačnú sťažnosť zamietol. Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica následne Rozhodnutím č. 103508397/2024 zo dňa 09.12.2024, ktoré nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť dňa 26.12.2024, zrušilo rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 102334401/2019 zo dňa 10.10.2019, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 54 539,32 eur a ktoré tvorilo podklad rozhodnutia správcu dane č. 100669148/2023 zo dňa 24.02.2023 o uložení pokuty žalobcovi vo výške 7 725,10 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku a na uvedenú skutočnosť, príp. na stav daňového konania vo veci určenia dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016, žalovaný v čase svojho rozhodovania adekvátne procesne zareaguje.

36. Podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP správny súd konanie uznesením preruší, ak pred rozhodnutím vo veci dospel k záveru, že sú splnené podmienky na konanie o súlade právnych predpisov; v tom prípade podá ústavnému súdu návrh na začatie konania podľa osobitného predpisu.

37. Podľa § 25 veta prvá SSP ak tento zákon neustanovuje inak, použijú sa na konanie pred správnym súdom primerane ustanovenia prvej a druhej časti Civilného sporového poriadku okrem ustanovení o intervencii.

38. Podľa § 162 ods. 3 zákona č. 161/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „CSP“) o zamietnutí návrhu na prerušenie konania súd rozhodne spolu s rozhodnutím vo veci samej.

39. Žalobca v správnej žalobe navrhol, aby správny súd prerušil konanie podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP a podal návrh Ústavnému súdu SR na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy SR o súlade ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5 a ods. 12 písm. b) Daňového poriadku (ďalej aj „ust. § 155 Daňového poriadku“) s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Z cit. ust. § 100 ods. 1 písm. b) SSP vyplýva, že správny súd pri otázke podania, resp. nepodania návrhu na začatie konania o súlade právnych predpisov rozhoduje na základe vlastnej ústavnoprávnej úvahy, ktorá je autonómna a nie je viazaný návrhom účastníka konania. Z judikatúry Ústavného súdu SR vyplýva, že všeobecné súdy (i správne súdy) sú primárne zodpovedné za výklad a aplikáciu zákonov, ale aj za dodržiavanie základných práv a slobôd. Je teda v právomoci a na zodpovednosti súdu, aby posúdil, či konkrétna právna norma, ktorú má v konaní aplikovať, je či nie je v rozpore s právnou normou vyššej právnej sily. Ústavnou a zákonnou náležitosťou návrhu na začatie konania o súlade právnych predpisov podaného súdom je aj jeho presvedčenie o nesúlade namietaných ustanovení právnych predpisov s právnym predpisom vyššej právnej sily (PL. ÚS 20/06). V preskúmavanej veci správny súd po posúdení návrhu žalobcu na prerušenie konania z dôvodu uvedeného v §100 ods. 1 písm. b) SSP dospel k záveru, že nie sú splnené podmienky na konanie o súlade žalobcom označeného ust. § 155 Daňového poriadku s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru.

40. Žalobca v návrhu na prerušenie konania argumentoval, že ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5 a ods. 12 písm. b) Daňového poriadku, podľa ktorých mu bola v danom

prípade uložená pokuta a určená jej výška, sú protiústavné, tvrdiac, že neumožňujú nijako zohľadniť pri určení výšky pokuty individuálne okolnosti veci (závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu, okolnosti na strane páchateľa a pod.), ale zakotvujú mechanický paušálny výpočet výšky pokuty, ktorá sa odvíja od toho, kedy bola začatá daňová kontrola, pričom ods. 2 cit. ustanovenia zakotvuje začatie plynutia lehoty na zánik zodpovednosti za správny delikt odo dňa právoplatnosti rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní. Podľa žalobcu je namietané ust. § 155 Daňového poriadku v rozpore so zásadou individualizácie postihu (sankcie) za správny delikt. Pokiaľ žalobca argumentoval, že zásada individualizácie trestu je jednou z kľúčových zásad trestania (trestného práva) a táto sa analogicky vzťahuje aj na oblasť správneho trestania, správny súd nespochybňuje, že pri administratívnych sankčných postihoch sa v prípade chýbajúcej špeciálnej právnej úpravy analogicky postupuje v zmysle trestnoprávnych zásad, považuje však za potrebné zdôrazniť, že sa jedná o primeranú aplikáciu trestnoprávnych zásad, a to vzhľadom na konkrétny charakter ukladanej sankcie, nie však o priamu aplikáciu trestnoprávnych noriem. Účelom ustanovenia postihov za riadne nepriznanie daňovej povinnosti (v preskúmanom prípade postih žalobcu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku - uvedenie v daňovom priznaní dane, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť) je oprávnený záujem štátu na riadnom výbere daní. Sankcia je v tomto prípade stanovená presným výpočtom a jej výška tak závisí od sumy daňovej povinnosti, ktorú žalobca ako daňový subjekt v rozpore so zákonom nepriznal. To znamená, že zo sumy, o ktorú mal byť štát ukrátený, je potrebné zaplatiť pokutu. Nejedná sa tu teda o prípad, kedy by bolo možné posudzovať správny delikt podľa jeho závažnosti. Vzhľadom na povahu skutku sa výška pokuty odvíja len od výšky rozdielu skrátenej dane v konkrétnom zdaňovacom období (rok 2016).

41. Správny súd vo vzťahu k argumentácii žalobcu poukazuje tiež na Uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 555/2018 zo dňa 28.11.2018, ktorý v obdobnej veci (uloženie pokuty z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), ktorá právna úprava uloženia pokuty, ako aj spôsobu určenia jej výšky, je obdobná ako v preskúmavanom prípade - § 154 ods. 1 písm. e) a § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5 Daňového poriadku) konštatoval: „24. Sankčné konanie o uložení sankcie podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní je špecifickým konaním, ktoré je dané jeho právnou úpravou. Uloženie pokuty v prípade vzniku kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní je obligatórnym následkom vzniku takéhoto rozdielu. Správcovi dane zákon nezveruje oprávnenie rozhodovať o tom, či pokutu podľa tohto ustanovenia uloží, alebo nie. Predpokladom na vydanie rozhodnutia o uložení pokuty (v danom prípade) je iba vydanie (právoplatného) dodatočného platobného výmeru v dôsledku zistenia dane po daňovej kontrole, ktorá sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní. Vznik povinnosti zaplatiť pokutu vyžaduje však vydanie rozhodnutia o uložení pokuty, pretože v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím (§ 30 ods. 1 zákona o správe daní) (obdobne § 63 ods.1 Daňového poriadku, pozn. správneho súdu). Priamo zákon [v § 35 ods. 1 písm. a), § 35 ods. 2 zákona o správe daní] stanovuje i výšku pokuty spôsobom, ktorý neponecháva daňovým orgánom priestor pre správnu úvahu. Daňový orgán je tak povinný uložiť pokutu vo výške súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Priamo z dikcie § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní vyplýva i to, že pokutu v takejto výške je daňový orgán povinný uložiť každému subjektu a za každý prípad vzniku kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Bolo vecou zákonodarcu, že pre dané prípady (správne delikty) zvolil práve takýto spôsob určenia sankcie. 25. Pokiaľ preto najvyšší súd dospel k záveru, podľa ktorého iný spôsob určenia sankcie nezodpovedá zákonným požiadavkám, vykladal aplikované ustanovenia v súlade s ich zmyslom a obsahom. ... Ďalšou zásadnou okolnosťou pre vec sťažovateľa je skutočnosť, že výška sankcie sa odvíja od výšky kladného rozdielu dane zistenej daňovými orgánmi a dane uvedenej v daňovom priznaní, pričom daň musí byť daňovými orgánmi určená dodatočným platobným výmerom. Ako z okolností veci sťažovateľa vyplýva, v jeho prípade nie je sporné, že daň takto bola určená právoplatným rozhodnutím a sťažovateľom bola i zaplatená, ako to sám uviedol v sťažnosti doručenej ústavnému súdu. Vzhľadom na túto okolnosť je nepochybné, že pri rozhodovaní o uložení pokuty daňové orgány - avšak ani sťažovateľ - nemohli výšku pokuty žiadnym spôsobom ovplyvniť.“ Predmetné rozhodnutie bolo zverejnené v Zbierke rozhodnutí Ústavného súdu SR pod č. 91/2018, právna veta: „Ak bola daň určená právoplatným rozhodnutím a sťažovateľom aj zaplatená, následne daňové orgány pri rozhodovaní o uložení pokuty nemohli výšku pokuty nijako ovplyvniť. Preto nemohlo

dôjsť ani k porušeniu základného práva sťažovateľa zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.“

42. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd nemal pochybnosť možnom o rozpore žalobcom označeného ust. § 155 ods. 1 písm. f) bod 1, ods. 2, ods. 5 a ods. 12 písm. b) Daňového poriadku s čl. 1 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 Ústavy SR , čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 1 ods. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru. Taktiež vzhľadom na skutočnosť, že v preskúmavanej veci bolo rozhodnutie žalovaného zrušené pre nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov (namietané ust. § 155 Daňového poriadku teda nebolo správnym súdom pri rozhodovaní aplikované), správny súd nevzhliadol ani žiadne zákonné, príp. racionálne dôvody na postup podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP, a preto návrh žalobcu na prerušenie konania zamietol (§ 25 SSP v spojení s § 162 ods. 3 CSP).

43. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobca bol v konaní úspešný, preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

44. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).
Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť jeho doručením.
Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech.
Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).
Kasačný sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP).
Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že
a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.
Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.
V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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 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 musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom(§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom

súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).