Súd:	Správny súd v Košiciach
Spisová značka:	KE-6S/182/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu:	7019200887
Dátum vydania rozhodnutia:	23. 07. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Jozef Sábo, PhD.
ECLI:	ECLI:SK:SpSKE:2026:7019200887.6

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Sába, PhD. a členov senátu JUDr. Petry Vysaníkovej a JUDr. Eriky Klimekovej, v právnej veci žalobcu: A. B. C., IČO: XX XXX XXX, D. D. A. XXXX/XXX, A., právne zastúpeného: JUDr. Peter Krafčík, advokát so sídlom Štefánikova 4, Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102420809/2019 zo dňa 22.10.2019 takto

r o z h o d o l :

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102420809/2019 zo dňa 22.10.2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101551853/2019 zo dňa 25.06.2019 a vec mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

1. Správnou žalobou doručenou Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) dňa 22.11.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102420809/2019 zo dňa 22.10.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej aj „správca dane“) č. 101551853/2019 zo dňa 25.06.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 4 405,70 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“), ktorého sa žalobca dopustil tým, že zapríčinil svojím konaním určenie dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. vo vzťahu k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013. Žalobca žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane a priznať nárok na náhradu trov konania.

2. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“ alebo „súd“). V súlade s § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach.

Administratívne konanie

3. Dňa 25.06.2019 vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktorým podľa § 155 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. uložil žalobcovi pokutu vo výške 4 405,70 eur za správny delikt podľa § 154 ods.

1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z., na tom skutkovom základe, že žalobca svojím konaním zapríčinil určenie dane podľa pomôcok vo vzťahu k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013.

4. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutie o uložení pokuty je predčasné, nakoľko proti rozhodnutiu o určení dane podľa pomôcok podal správnu žalobu, o ktorej nebolo toho času ešte rozhodnuté.

5. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým odvolanie zamietol a v celom rozsahu potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia opísal priebeh administratívneho konania, ako aj súvisiaceho administratívneho konania, v ktorom bol žalobcovi určený rozdiel dane určením dane podľa pomôcok. Následne uviedol podrobný výpočet výšky uloženej pokuty. Vo vzťahu k odvolacej námietke žalobcu, ktorou poukazoval na prebiehajúce súdne konanie uviedol, že z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že správne súdne konanie nebolo do času rozhodovania správcu dane o uložení pokuty skončené. Rozhodnutie č. 10020550/2018 zo dňa 22.01.2018 (o určení rozdielu dane z príjmov za rok 2013) bolo v čase rozhodovania (ako aj v čase rozhodovania žalovaného o odvolaní) právoplatné. Uviedol, že povinnosťou správcu dane je v prípade, ak sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. uložiť pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Platná právna úprava neumožňuje úvahu správcu dane o tom, či pokutu uloží alebo nie. Žalovaný v odôvodnení zároveň poukázal na ustanovenie § 155 ods. 13 zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorého ak bola novým právoplatným rozhodnutím suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená, upraví sa alebo zruší z úradnej moci pokuta uložená podľa odseku 1 písm. f). Novým rozhodnutím o pokute sa pôvodné rozhodnutie zrušuje.

6. Pre úplnosť súd uvádza aj stručný priebeh administratívneho konania, ktoré predchádzalo preskúmavanému konaniu: Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 21150486/2015 zo dňa 03.11.2015. Dňa 14.11.2016 vydal správca dane oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 104300991/2016, ktorým žalobcovi oznámil, že dňom 02.12.2016 začne určenie dane podľa pomôcok, pretože nastali skutočnosti podľa § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane následne vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 101531702/2017 zo dňa 12.07.2017 a dňa 22.01.2018 vydal rozhodnutie č. 100200550/2018, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 16 475,08 eur a neuznal daňovú stratu v sume 17 995,60 eur. O odvolaní žalobcu proti tomuto rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 tak, že odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100200550/2018 zo dňa 22.01.2018. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 17.05.2018. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 podal dňa 20.06.2018 správnu žalobu na Krajskom súde v Košiciach.

Súdne konanie

7. Žalobca v správnej žalobe namietal nesprávne právne posúdenie prebiehajúceho správneho súdneho konania, ktorého predmetom prieskumu bolo podkladové rozhodnutie - č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100200550/2018 zo dňa 22.01.2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2013 určením dane podľa pomôcok (v ďalšom texte označované aj ako „podkladové rozhodnutie“). Žalobca sa v značnej časti správnej žaloby venoval argumentácii k nezákonnosti podkladového rozhodnutia a jemu predchádzajúceho daňového konania.

8. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol priebeh administratívneho konania a zotrval na právnej a skutkovej argumentácii uvedenej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k žalobným námietkam smerujúcim voči podkladovému rozhodnutiu uviedol, že tieto nie sú pre toto konanie relevantné. Žalovaný navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

9. Žalobca v replike zotrval na svojom žalobnom návrhu.

10. Replika žalobcu spolu s výzvou na vyjadrenie bola žalovanému doručená dňa 10.07.2020. Žalovaný dupliku nepodal.

11. Krajský súd v Košiciach uznesením sp. zn. 6S/18/2019 zo dňa 30.01.2023 prerušil konanie do právoplatného skončenia konania vedeného na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 6S/84/2018. Uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 07.03.2023.

12. Správny súd v Košiciach rozsudkom sp. zn. KE-6S/84/2018 zo dňa 20.08.2024 rozhodol tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 10.10.2024. Vzhľadom k tomu, že žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť, správny súd po pokračovaní v konaní (uznesenie sp. zn. KE-6S/182/2019 zo dňa 22.11.2024, právoplatné dňa 27.11.2024), konanie opätovne prerušil uznesením sp. zn. KE-6S/182/2019 zo dňa 27.11.2025, a to do právoplatného skončenia konania o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn. KE-6S/84/2018 zo dňa 20.08.2024.

13. Najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 1Sfk/53/2024 zo dňa 29.01.2026 rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol.

14. Následne správny súd uznesením sp. zn. KE-6S/182/2019 zo dňa 31.03.2026, právoplatným dňa 08.04.2026, rozhodol o pokračovaní v konaní.

15. Súd výzvou podľa § 196 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) vyzval žalobcu a žalovaného na vyjadrenie k uplatneniu základnej zásady správneho trestania podľa čl. 50 ods. 6 Ústavy SR (povinná retroaktivita v prospech páchateľa), a to v nadväznosti na vyššie opísaný skutkový stav, teda zrušenie rozhodnutia žalovaného č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 (teda podkladového rozhodnutia). Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 25.06.2026 súdu oznámil, že dňa 23.04.2026 vydal správca dane rozhodnutie č. 235661/2026, ktorým podľa § 62 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. zastavil konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 u žalobcu. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 23.05.2026. Rozhodnutie s doložkou právoplatnosti doručil súdu spolu s vyjadrením. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 04.06.2026 poukázal na to, že podkladové rozhodnutie bolo správnym súdom zrušené, a to z dôvodu, že neboli splnené zákonné podmienky na postup správcu dane, ktorým pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok. Následne po vrátení veci, bolo daňové konanie zastavené. Z uvedeného dôvodu stratilo aj napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu v tomto súdnom konaní, akýkoľvek právny základ. Na základe uvedeného vyjadril žalobca právny názor, že za aktuálneho skutkového stavu sú napadnuté rozhodnutia neudržateľné, a je nevyhnutné ich zrušenie.

16. Na žiadosť žalobcu správny súd nariadil vo veci pojednávanie, ktoré sa konalo dňa 23.07.2026. Pojednávania sa zúčastnil právny zástupca žalobcu. Žalovaný svoju neúčasť na pojednávaní ospravedlnil písomným podaním zo dňa 17.07.2026 a súhlasil s prejednaním a rozhodnutím veci v jeho neprítomnosti. Právny zástupca žalobcu zotrval na podanej správnej žalobe, v krátkosti zopakoval podstatné žalobné námietky uvedené v správnej žalobe a poukázal na svoje písomné vyjadrenia vo veci samej.

Právne východiská

17. Podľa 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. správneho deliktu sa dopustí ten, kto zapríčiní svojím konaním podľa § 48 ods. 1 určenie dane podľa pomôcok.

18. Podľa § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti alebo kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie dane zo sladených nealkoholických nápojov.

19. Podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. správneho deliktu sa dopustí ten, kto zapríčinil svojím konaním podľa § 48 ods. 1 určenie dane podľa pomôcok.

20. Podľa § 155 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane uloží pokutu vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy dane určenej správcom dane podľa pomôcok za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. h).

21. Podľa § 155 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. pokuta podľa odseku 1 písm. f) až h) sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania alebo do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po spísaní zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručení oznámenia o daňovej kontrole, doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie alebo po doručení oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, alebo do dňa doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok nie menej ako 1 % z vyrubenej sumy najviac však vo výške vyrubenej sumy. Pri vyrubení dane vyrubovacím rozkazom sa pokuta vypočíta spôsobom podľa prvej vety do dňa vyrubenia dane.

22. Podľa § 155 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. 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). Ak dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. h) nedosiahne 7 %, pokuta sa uloží vo výške 7 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. h). Ak základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v prípade podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 3 %, pokuta sa uloží vo výške 3 % ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).

23. Podľa § 155 ods. 14 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

Právne posúdenie veci správnym súdom

24. Správny súd v Košiciach preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

25. V úvode posúdenia správny súd poukazuje na to, že jednou z najdôležitejších náležitosti správnej žaloby je konkrétne vymedzenie dôvodov žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutia za nezákonné. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, ale žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona.

26. Žalobca v správnej žalobe síce formálne označil ako žalobné námietky, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a zároveň, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise, avšak tieto námietky boli vznesené viac menej vo všeobecnej rovine. Konkrétne žalobca namietal k prejednávanej veci iba to, že žalovaný nezohľadňoval pri rozhodovaní o uložení pokuty skutočnosť, že proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane bola žalobcom podaná správna žaloba. Zároveň vzniesol žalobné námietky, ktoré sa týkali postupu správcu dane, ktorý podľa názoru žalobcu nezákonne pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok.

27. Čo sa týka žalobných námietok smerujúcich voči daňovej kontrole a následným rozhodnutiam správcu dane a žalovaného v konaní, v ktorom bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie 2013 (určením dane podľa pomôcok), súd vyhodnotil tieto žalobné námietky ako nedôvodné, nakoľko sa nevzťahujú na rozhodnutia preskúmavané v tomto konaní. Žalobca v týchto námietkach napáda postup správcu dane, na základe ktorého vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013, a to určením dane podľa pomôcok. Z tohto dôvodu súd nepovažoval tieto žalobné námietky za dôvodné.

28. V tomto konaní je predmetom súdneho prieskumu rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. založený na tom skutkovom základe, že žalovaný svojím konaním zapríčinil určenie dane podľa pomôcok vo vzťahu k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013.

29. Ako vyplýva z vyššie uvedeného opisu priebehu súdneho konania, súd v priebehu konania zistil, že podkladové rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2013, a to určením dane podľa pomôcok, bolo Správnym súdom v Košiciach zrušené, ktorý rozsudok bol potvrdený aj Najvyšším správnym súdom SR v konaní o kasačnej sťažnosti podanej žalovaným. Následne po vrátení veci bolo daňové konanie zastavené.

30. Podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. sa správneho deliktu dopustí ten, kto zapríčiní svojím konaním podľa § 48 ods. 1 určenie dane podľa pomôcok. V nadväznosti na to podľa § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu. Vychádzajúc zo zákonného vymedzenia skutkovej podstaty tohto správneho deliktu, pre rozhodnutie správcu dane o spáchaní správneho deliktu je rozhodujúce preukázanie skutočnosti, že došlo k určeniu dane podľa pomôcok z dôvodu, že daňový subjekt (žalobca) neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu správca dane a žalovaný mali naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu za preukázané na základe podkladového rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane určením dane podľa pomôcok. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť. Právoplatné rozhodnutie sa považuje za definitívne, konečné (nemožno voči nemu podať riadny opravný prostriedok), záväzné a relatívne nezmeniteľné (možno voči nemu podať len tzv. mimoriadne opravné prostriedky; KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. 1. vydanie. § 63. Bratislava: C. H. Beck, 2015, ISBN: 978-80-89603-28-2). Takéto rozhodnutie tiež požíva prezumpciu správnosti správnych rozhodnutí, tzn. že sa naň uplatňuje „vyvrátiteľná právna domnienka (presumptio iuris tantum) o tom, že treba na konkrétny správny akt bezpodmienečne nazerať ako na akt správny, ktorý je bez právnych vád“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/61/2016 zo dňa 23. augusta 2018). Toto rozhodnutie je následne zákonným podkladom pre konanie o správnom delikte podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. Žalovanému a správcovi dane tak nie je možné vytknúť, že by pri vydávaní rozhodnutia v prejednávanej veci postupovali v rozpore so zákonom.

31. Ako už bolo uvedené vyššie, pred rozhodnutím súdu vo veci samej bol tunajším súdom vydaný rozsudok sp. zn. KE-6S/84/2018 zo dňa 20.08.2024, ktorým bolo zrušené podkladové rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013. Následne v daňovom konaní došlo k zastaveniu konania. Správny súd v odôvodnení vyššie uvedeného zrušujúceho rozsudku dospel k záveru, že správcom dane neboli náležite ustálené a odôvodnené zákonné predpoklady pre zahájenie postupu určovania dane podľa pomôcok a preto považoval žalobné námietky v tomto smere za dôvodné. Ďalej správny súd v bodoch 33. a 34 odôvodnenia rozsudku sp. zn. KE-6S/84/2018 zo dňa 20.08.2024 uviedol: „33. Podľa správneho súdu ja v danej veci podstatným, že samotná nepreukázanosť oprávnenosti výdavkov riadne zúčtovaných a dokladovaných v účtovníctve [nepreukázanosť oprávnenosti výdavkov súvisiacich s prenájmom z dôvodu, že prenajímané nehnuteľnosti podľa správcu neboli vnesené do obchodného majetku (čo ako dôvod prechodu na pomôcky ani nebol správcom dane označený) alebo nepreukázanosť oprávnenosti výdavkov na motorové vozidlá (čo bolo správcom dane vymedzené ako druhá nepreukázaná skutočnosť zakladajúca dôvod pristúpenia k určovaniu dane podľa pomôcok)], nemôže byť príčinou brániacou správnemu určeniu dane (dokazovaním) a zakladať dôvod na jej určenie podľa pomôcok. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly má vždy možnosť nepreukázané výdavky neuznať bez toho, že by si uvedené vyžadovalo akékoľvek pomôcky, resp. bez toho, že by neuznanie výdavkov, ktorých oprávnenosť daňový subjekt nepreukázal nebolo možné učiniť dokazovaním aj bez pomôcok. 34. Podstatným v danej veci je podľa správneho súdu tiež to, že len všeobecný odkaz správcu dane na nesplnenie dôkaznej povinnosti žalobcu vo vzťahu k svojim tvrdeniam a na nesplnenie povinnosti predkladať doklady, podávať k nim vysvetlenia (§ 45 ods. 2 písm. d) a e) daňového poriadku) ani po opakovaných výzvach správcu dane, v spojení s označením podľa správcu dane nepreukázaných skutočností, všetko bez toho, že by správca dane vymedzil aký ním vo výzvach požadovaný dôkaz, doklad či vysvetlenie nebol žalobcom predložený / poskytnutý a bez toho, že by jasne vymedzil svoje úvahy prečo absencia tohto dôkazu, dokladu či vysvetlenia činí vymedzené skutočnosti nepreukázanými a najmä nepreukázateľnými vykonaním dokazovania v rámci kontroly a teda prečo bráni určeniu dane dokazovaním a zakladá možnosť jej určenia len pomôckami, rozhodne nie je možné považovať za relevantné odôvodnenie splnenia podmienok pre určovanie dane podľa pomôcok.“ S právnym posúdením veci správnym súdom sa v celom rozsahu stotožnil aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sfk/53/2024 zo dňa 29.01.2026.

32. V konaní o správnom trestaní je pre správny súd rozhodujúci stav v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP). Avšak princíp pravej retroaktivity uplatnenej v prospech páchateľa sa aplikuje taktiež v konaní pred správnym súdom. Preto napríklad prípadná následná zmena zákona, ktorá nastala po vydaní preskúmavaného rozhodnutia, ale je výhodnejšia pre potrestaného, je okolnosťou, na ktorú má prihliadať správny súd pri prieskume zákonnosti rozhodnutia o uložení administratívnej sankcie (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. PL ÚS 3/2019 zo dňa 12.10.2022, 19 - 21 a tam citovaný Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Asan/2/2019 zo dňa 5.11.2019, publikovaným v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 20/2021). V prípade žalobcu došlo k následnému zrušeniu takého individuálneho právneho aktu, ktorý mal nepochybný negatívny dopad na potrestanie žalobcu (bol priamym podkladom zakladajúcim právny a skutkový záver o tom, že žalobca sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z.). Podkladové rozhodnutie má v tomto ohľade normatívny charakter (i keď v individuálnej a nie všeobecnej rovine). Z uvedeného dôvodu dospel správny súd k záveru, že je možné prihliadnuť na následné zrušenie skoršieho podkladového rozhodnutia súdom tak, akoby sa mutatis mutandis jednalo o prípad pravej retroaktivity v prospech žalobcu. Potreba zohľadniť následné zrušenie podkladového rozhodnutia rezultuje taktiež z ústavno-konformného výkladu súvisiaceho právneho rámca. Súd pristúpil k uvedenému výkladu jednak z dôvodu, že v prejednávanej veci nie je možné uplatniť ani postup podľa § 155 ods. 14 zákona č. 563/2009 Z. z., nakoľko daňové konanie bolo po zrušení podkladového rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie zastavené, a teda nedošlo k naplneniu tej časti hypotézy ustanovenia § 155 ods. 14 zákona č. 563/2009 Z. z. , ktorá predpokladá na zrušenie rozhodnutia podľa § 155 ods. 1 písm. f) vydanie nového právoplatného rozhodnutia, ktorým by bola suma rozdielu dane alebo suma nároku podľa osobitných predpisov upravená. O uvedenom svedčí aj skutočnosť, že zo strany daňových orgánov nedošlo k dnešnému dňu k zrušeniu preskúmavaného rozhodnutia. Čo sa týka mimoriadnych opravných prostriedkov, vychádzajúc z ustanovení § 77 ods. 2 a § 75 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., je nevyhnutné konštatovať, že v prejednávanej veci došlo k uplynutiu objektívnej lehoty na ich uplatnenie. Súd zároveň zohľadňoval aj tú skutočnosť, že z odôvodnenia zrušujúceho rozsudku tunajšieho súdu sp. zn. KE-6S/84/2018 zo dňa 20.08.2024, ako aj naň nadväzujúceho rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/53/2024 zo dňa 29.01.2026, je bez pochybností zrejmé, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok bez toho, aby na tento postup boli splnené zákonné podmienky a bez toho, aby tento svoj postup náležitým spôsobom odôvodnil. Uvedené skutočnosti majú v prejednávanej veci význam v otázke právneho posúdenia naplnenia skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z.. A aj keď hľadiac na vec čisto z formálneho hľadiska, nie je možné (ako už bolo uvedené vyššie) správcovi dane ani žalovanému vytknúť, že pri rozhodovaní v prejednávanej veci vychádzali z prezumpcie zákonnosti a správnosti podkladového rozhodnutia, predsa len, v následnom súdnom prieskume napadnutého rozhodnutia, v záujme zachovania ústavných práv žalobcu a zohľadňujúc základné zásady správneho trestania, súd považoval za nevyhnutné zohľadňovať vyššie uvedené skutočnosti v prospech ochrany práv žalobcu, ktorým skutočnostiam ustúpila aplikácia ustanovenia § 135 ods. 1 SSP. V tejto súvislosti súd podporne poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Svk/4/2021 zo dňa 24.02.2022, v ktorom síce bola riešená odlišná právna otázka, avšak v odôvodnení rozhodnutia sa Najvyšší správny súd venoval obšírnejšie aj otázke, kedy je prípustné, aby súd pri rozhodovaní vo veci nevychádzal striktne z ustanovenia § 135 ods. 1 SSP. Konkrétne v bode 58. odôvodnenia tohto rozsudku súd rozoberá modelové situácie, kde v závere konštatuje: „A do tretice napríklad správny súd, napriek zneniu ustanovenia § 135 ods. 1 SSP, nevychádza zo skutkového a právneho stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy ani v rámci správnej žaloby vo veciach správneho trestania a to vzhľadom na uplatňujúcu sa plnú jurisdikciu v tomto osobitnom type správnej žaloby.“

33. Vychádzajúc z vyššie uvedeného súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP).

34. Po vrátení veci v ďalšom konaní zohľadní vyššie uvedené skutočnosti, predovšetkým otázku naplnenia skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. v kontexte zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 Správnym súdom v Košiciach a následného zastavenia konania vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 rozhodnutím č. 235661/2026 zo dňa 23.04.2026.

35. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči neúspešnému žalovanému úplnú náhradu trov konania, o výške ktorých bude rozhodnuté samostatným rozhodnutím po právoplatnosti rozhodnutia v tejto veci (§ 175 ods. 2 SSP).

36. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku [§ 443 ods. 1 SSP a § 493e SSP].

Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť. (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 1 a 5 SSP)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnemu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) 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). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnemu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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 rozhodnutím o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom(§ 440 ods. 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak (§ 446 ods. 1 SSP).

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. Uvedená povinnosť 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 podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d),
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).