

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Asan/5/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5019200548  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benzová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200548.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benzovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Dubai Industry, s. r. o., so sídlom Kysucká cesta 3/536, Žilina, IČO: 36 609 064, právne zastúpenému: Advokátska kancelária AŠTARY, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101556389/2019 zo dňa 26.06.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k.: 30S/114/2019-85 zo dňa 13. októbra 2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Pribeh administratívneho konania

1. Správny orgán prvého stupňa - Daňový úrad Žilina rozhodnutím číslo: 100510275/2019 zo dňa 25.02.2019 podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) uložil daňovému subjektu eFACHMANN s.r.o., IČO: 36 609 064 (pôvodné obchodné meno sťažovateľa) pokutu vo výške 10.524,90 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku - uvedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť, z nasledovných dôvodov:

- o výsledku daňovej kontroly u sťažovateľa na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 bol vyhotovený protokol č. 10112199/2018 zo dňa 06.06.2018, daňový subjekt sa k zisteniam v protokole nevyjadril;
- správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 101279353/2018 zo dňa 04.07.2018, ktorým bol vyrubený rozdiel dane na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 vo výške 66.178,09 €. O odvolaní daňového subjektu proti tomuto

rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100351395/2019 z 01.02.2019, ktorým rozhodnutie správca dane potvrdil;

- základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky ku dňu 11.07.2018 predstavovala 0,00%, vzhľadom k tomu, že trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol 10%, správca dane uložil pokutu vo výške 10% ročne zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní;

- k výpočtu pokuty uviedol:

o počet dní: 581 (odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania do uplynutia lehoty uvedenej v § 16 ods. 9 na podanie dodatočného daňového priznania po doručení oznámenia o daňovej kontrole);

o sadzba 10 %;

o suma, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní: 66 178,09 €;

o výpočet pokuty: (suma x sadzba) : 365/366 x počet dní = výška pokuty. Výpočet pokuty: (66 178,09 x 10 %) : 365/366 x 581 = 10 524,9863 €. Vypočítaná pokuta po zaokrúhlení: 10 524,90 €.

2. O odvolaní sťažovateľa rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 101556389/2019 zo dňa 26.06.2019 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“), ktorým rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa potvrdil. K námietkam odvolávajúceho, že:

- rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa neobsahuje popis skutku a ďalšie náležitosti potrebné k tomu, aby nemohol byť zamenený s iným skutkom, žalovaný poukázal na § 63 ods. 3 písm. d) ods. 5 Daňového poriadku, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia obsahuje všetky zákonom vyžadované náležitosti a je z neho úplne zrejmé, čoho sa týka a z akého dôvodu bolo vydané tak, aby nedošlo k jeho zameniteľnosti;

- došlo k porušeniu základných zásad správneho trestania, žalovaný uviedol, že Daňový poriadok neukladá správcovi dane povinnosť začať samostatné daňové konanie vo veci uloženia pokuty za správny delikt, nakoľko správneho deliktu sa automaticky dopustí ten, kto uvedie v podanom daňovom priznaní daň nižšiu, ako mal uviesť, zákonným titulom pre uloženie pokuty za správny delikt je rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní;

- je sporný počet dní omeškania v odôvodnení, žalovaný uviedol, že v odôvodnení rozhodnutia je uvedený presný počet dní omeškania a vysvetlil všetky podrobnosti výpočtu;

- k návrhu na prerušenie konania o uložení pokuty z dôvodu podania správnej žaloby proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR č. 100351395/2019 zo dňa 01.02.2019, žalovaný uviedol, že nie je potrebné konanie prerušiť, pretože v zmysle § 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.

## II.

### Konanie pred správnym súdom

3. Voči rozhodnutiu žalovaného podal sťažovateľ žalobu dôvodiac, že:

- žalovaný nereagoval na námietky o porušení základných zásad správneho trestania, poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR, z ktorej plynie, že žalovaný je povinný vysporiadať sa so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní - konkrétne, sťažovateľ v odvolaní namietal, že:

o výrok druhostupňového rozhodnutia neobsahuje popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania a iných skutočností, aby tento skutok nemohol byť zamenený s iným,

o z výroku prvostupňového rozhodnutia sa nedá zistiť, kedy malo dôjsť k spáchaniu správneho deliktu, ani ďalšie podstatné znaky skutku, ktorého sa mal daňový subjekt dopustiť - osobitne výšku, v akej daňový subjekt uviedol v daňovom priznaní daň z príjmov, a výšku, v akej daň z príjmov podľa správca dane správne mal uviesť;

- žalovaný sa nevysporiadal s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktorú sťažovateľ v tejto súvislosti poukazoval;

- žalovaný v napadnutom rozhodnutí sám doplnil, od ktorého dňa malo trvať omeškanie žalobcu a dokedy s vysvetlením určenia uvedených dní, sťažovateľ poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžo/142/2009 zo dňa 17.08.2010, že ani zo zásady dvojinstančnosti správneho konania sa nedá vyvodiť oprávnenie odvolacieho orgánu, aby v odvolacom konaní naprával nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia;
- došlo k porušeniu základných zásad správneho trestania absenciou výroku rozhodnutia o postihu za iný správny delikt, ktorý by obsahoval popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, prípadne iných skutočností, aby nemohol byť zamenený s iným;
- sťažovateľ nemal možnosť pred vydaním prvostupňového rozhodnutia sa oboznámiť s tým, že je 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, o tom, že správca dane voči nemu vedie konanie o uložení pokuty sa dozvedel až dorúčením prvostupňového rozhodnutia;
- bol porušený § 63 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého povinnosťou správcu dane je vysporiadať sa v odôvodnení rozhodnutia s návrhmi a námietkami daňového subjektu, čo znamená, že správca dane musí daňovému subjektu pred vydaním rozhodnutia umožniť takéto návrhy a námietky uplatniť;
- žalovaný nerozhodol o žalobcovom návrhu na prerušenie konania priamo vo výrokovej časti rozhodnutia, ale sa s týmto návrhom vysporiadal len v jeho odôvodnení;
- konanie malo byť prerušené, keďže od rozhodnutia žalovaného č. 100351395/2019 zo dňa 28.01.2019 napadnutého správnu žalobou žalobcu, o ktorej sa vedie konanie na správnom súde pod sp. zn. 31S/31/2019, záviselo práve prvostupňové rozhodnutie správcu dane a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zotrval na správnosti svojich záverov a podrobnejšie ich vysvetlil.

5. Krajský súd v Žiline (ďalej ako „správny súd“) žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

6. Vychádzal z relevantných ustanovení právnych predpisov cit:

„Podľa § 154 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu spáchania správneho deliktu, t.j. k 15.06.2016, 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.“

Podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 Daňového poriadku v znení účinnom ku dňu právoplatnosti rozhodnutia žalovaného, t.j. k 01.07.2019 (ďalej len Daňový poriadok) 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).

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.

Podľa § 155 ods. 5 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). 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).

Podľa § 155 ods. 7 Daňového poriadku pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. g) alebo písm. h) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania.

Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1) neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať 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.

Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku 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.“

7. K žalobným námietkam uviedol:

- ohľadom nezohľadnenia judikatúry Najvyššieho súdu SR vo veciach správneho trestania (najmä rozsudok 8Sžo/147/2008 z 12.3.2009, 5Sžf/85/2011 z 29.11.2012, 8Sžo/127/2007 z 28.05.2008 a ďalšie) správny súd dospel k záveru, že identifikácia sankcie a správneho deliktu, za ktorý bola sankcia uložená, je dostatočná na to, aby nebola zameniteľná s iným správnym deliktom.

- výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa zodpovedá požiadavkám zákonodarcu obsiahnutým v citovanom ustanovení § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, je z neho zrejme presná identifikácia daňového subjektu, o ktorého právach a povinnostiach správca dane rozhodoval, je jednoznačne identifikovaný predmet rozhodnutia správca dane vo veci s presným vymedzením skutku „uvedenie v daňovom priznaní dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 nižšej ako daň, ktorú mal uviesť“, správca dane označil ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého rozhodoval, výšku pokuty, lehotu na plnenie, ako aj číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená;

- nezameniteľnosti identifikácie skutku vo výroku rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa nebráni skutočnosť, že v ňom nie je obsiahnutý presný dátum podania daňového priznania žalobcom, v ktorom bola uvedená nižšia daň - za dostatočné vymedzenie času spáchania deliktu považuje správny súd jeho vymedzenie práve s odkazom na podané daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015, čím bol nezameniteľným spôsobom identifikovaný moment spáchania deliktu, keďže z § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku nad všetku pochybnosť plynie, že k naplneniu skutkovej podstaty dochádza okamihom podania daňového priznania s deklarovanou daňovou povinnosťou nižšou, než je daňová povinnosť, ktorá mala byť v daňovom priznaní uvedená;

- k nedostatočnému vysporiadaniu sa so všetkými odvolacími námietkami správny súd uviedol, že je povinnosťou správneho orgánu reagovať v odôvodnení rozhodnutia na každý argument (odvolací argument), ktorý je „relevantný“, t. j. podstatný, významný, resp. týkajúci sa veci a konkrétny, poukázal na ustálenú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. vo veciach Hiro Balani v. Španielsko, § 28; Bochan v. Ukrajina, § 84; Krasulya v. Rusko, § 52);

- navyše, žalovaný sa k jednotlivým námietkam vyjadril:

o k námietke ohľadne porušenia zásad správneho trestania na strane 4 rozhodnutia konštatoval, že správca dane náležite vychádzal z jednotlivých ustanovení zákonov, súdne rozhodnutia preň nie sú záväzné;

o k námietke, že rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa neobsahuje popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, žalovaný uviedol na strane 4 napadnutého rozhodnutia, že výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje všetky zákonom vyžadované náležitosti tak aby nedošlo k jeho zameniteľnosti;

- hoci žalovaný podrobne nereagoval na žalobcom označené súdne rozhodnutia, tento nedostatok dôvodov nemá žiaden vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia;

- ohľadom námietky, že sťažovateľ nemal možnosť vyjadriť sa k obvineniu zo správneho deliktu, správny súd uviedol, že konanie o uložení pokuty je osobitným druhom daňového konania, v rámci ktorého správca dane nevykonáva dokazovanie a poukázal na osobitosti tohto konania;

- v neoznámení začatia konania (resp. neumožnení vyjadriť sa k podkladom rozhodnutia a obvineniu) nevidí správny súd také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie, rozhodnutie, ktorým bola žalobcovi uložená sankcia, bolo len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal už žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť rozhodnutia žalovaného č. 100351395/2019 z 01.02.2019, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 101279353/2018 zo 04.07.2018, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 66 178,09 € za zdaňovacie obdobie 2015, potvrdené;

- pokiaľ ide o doplnenie odôvodnenia žalovaným v časti týkajúcej sa výpočtu pokuty, žalovaný nenaprával nedostatočné odôvodnenie správcu dane, ale podľa správneho súdu len upresnil formuláciu opisu už zisteného skutkového stavu, nekonštruoval teda skutkový stav nový, pričom už odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa dostatočne presne a zrozumiteľne popisuje výpočet pokuty a nemožno ho považovať za nedostatočné, resp. nepreskúmateľné.

- pokiaľ ide o návrh na prerušenie konania, správny súd uviedol, že rozhodnutie o prerušení konania je procesným rozhodnutím a odvolanie voči nemu nie je prípustné, samostatne nie je tiež predmetom správneho súdneho prieskumu, môže byť však preskúmané podľa § 27 ods. 1 SSP. V danom prípade síce o návrhu na prerušenie konania malo byť formálne vydané samostatné rozhodnutie, ktoré by správny súd (na návrh) mohol preskúmať v konaní o prieskume meritórneho rozhodnutia o uložení pokuty, ale aj v prípade, ak bol návrh na prerušenie konania vyhodnotený len v odôvodnení meritórneho rozhodnutia, nič nebránilo správnomu súdu posúdiť túto žalobnú námietku. Účelom ochrany poskytovanej súdmi v správnom súdnom konaní totiž nie je zrušiť rozhodnutie žalovaného len preto, aby sa odstránili prípadné formálne nedostatky postupu žalovaného, sťažovateľ tým, že žalovaný nerozhodol o jeho návrhu na prerušenie konania samostatným výrokom, žiadnu ujmu na svojich subjektívnych procesných právach nemohol utrpieť.

- čo sa týka samotného právneho posúdenia tohto návrhu žalovaným, z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmé, akým spôsobom sa žalovaný s týmto procesným návrhom žalobcu vysporiadal a ako právne túto otázku posúdil a správny súd sa s takýmto právnym posúdením v celom rozsahu stotožnil, poukazujúc na fakultatívny charakter prerušenia daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a na dostatočne koherentne odôvodnený záver žalovaného, prečo nezistil dôvod na prerušenie konania.

### III.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

8. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie) a žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie. Uplatnil si tiež náhradu trov konania.

9. Napriek obsiahlosti kasačnej sťažnosti z nej vyplýva, že sťažovateľ vníma nesprávne právne posúdenie správnym súdom v nasledovných oblastiach:

- so žalobnými námietkami, týkajúcimi sa porušenia základných zásad správneho trestania sa správny súd vysporiadal len formálne, jeho závery sú nesprávne, keďže v rozhodnutiach žalovaného:

- o absentujú právne úvahy k námietkam o nedostatočnosti výroku;

- o žalovaný je povinný vysporiadať sa so všetkými odvolacími námietkami, inak je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné, ak sa krajský súd s týmto stotožnil, je jeho posúdenie nesprávne;

o žalovaný nereagoval vecne na uvádzané rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, záver o tom, že súdne judikáty ho nezaväzujú, je neakceptovateľný;

- správny súd sa sám snažil vysporiadať so žalobnými námietkami ohľadom nedostatočnosti výroku rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, súd však nemôže naprávať nedostatky preskúmaného rozhodnutia a dopĺňať jeho dôvody o také, ktoré v napadnutom rozhodnutí absentujú;

- výrok o postihu za správny delikt musí obsahovať popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu spáchania, poprípade evidencie iných skutočností, ktoré sú potrebné k tomu, aby nemohol byť zameniteľný s iným (rozsudok Najvyššieho súdu SR 8Sžo/28/2007, R 2/2014);

- jediný úkon správnu dane vo vzťahu k sťažovateľovi predstavovalo vydanie a doručenie prvostupňového rozhodnutia, argumentácia správneho súdu o tom, že ide o osobitný druh konania, kde sa nevykonáva dokazovanie, neobstojí, došlo k porušeniu sťažovateľovho práva na obhajobu (sťažovateľ poukazuje na čl. 6 ods. 3 písm. a) a b) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, potrebu aplikácie základných zásad správneho konania v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9Sžsk/122/2018, R 19/2020); sťažovateľ bol zbavený možnosti uplatniť svoje návrhy, napríklad podať žiadosť o odpustenie sankcie, alebo o povolenie úľavy na sankcii (§ 157 daňového poriadku);

- žalovaný sa v odôvodnení snažil napraviť pochybenie prvostupňového orgánu ohľadom „výpočtu dní“, čo sťažovateľ považoval za neprípustné, správny súd na to reagoval tým, že žalovaný nedostatočné odôvodnenie nenaprával, len upresnil formuláciu opisu už zisteného skutkového stavu, nekonštruoval stav nový, všetky skutočnosti však boli sťažovateľovi známe. Sťažovateľ poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR 8Sžo/142/2009, z ktorého vyplýva, že ani zo zásady dvojinstančnosti správneho konania sa nedá vyvodiť oprávnenie odvolacieho orgánu, aby v odvolacom konaní naprával nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ uvádza tie isté námietky ako v žalobe, svoje rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správneho súdu považuje za správne.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

11. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

13. Kasačný súd sa v celom rozsahu stotožňuje so závermi správneho súdu a považuje ich za riadne a správne odôvodnené. Sťažovateľ v podstate opakuje výhrady voči záverom prvostupňového orgánu, ktoré prezentoval už v podanom odvolaní a správnej žalobe. Žalovaný aj správny súd na ne dostatočným spôsobom reagovali. Kasačný súd nemá dôvod ich opätovne uvádzať, pre úplnosť však podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na viaceré rozhodnutia, v ktorých už dal na sťažovateľom vznesené námietky odpoveď a uvádza ich prevzaté časti.

14. K aplikácii základných zásad správneho trestania sa kasačný súd vyjadril v rozhodnutí sp. zn. 5Asan/12/2020, publikované Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR, ako R 25/2022, s právnou vetou cit: „Ustanovenie § 195 písm. c) a d) Správneho súdneho poriadku

nešpecifikuje, ktoré zásady trestného konania a ukladania trestov je potrebné vziať v určitej oblasti správneho trestania do úvahy pri ukladaní sankcie. Naopak, z formulácie „ktoré je potrebné použiť“ vyplýva, že treba v každom jednotlivom prípade skúmať, ktoré z týchto zásad majú byť v konkrétnom administratívnom konaní uplatnené, a to s ohľadom na účel, ktorý tá-ktorá zásada sleduje.“

15. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia ďalej vyplýva cit:

„39. V podmienkach SR sa zodpovednosť za správne delikty riadi správnym právom. Z hľadiska hmotného práva to predstavuje veľké množstvo právnych predpisov upravujúcich zodpovednosť fyzických a právnických osôb na rôznych úsekoch štátnej správy, z procesného hľadiska je využívaný správny poriadok alebo osobitné procesné predpisy správneho práva, resp. čiastkové úpravy niektorých procesných otázok v právnych predpisoch na úsekoch jednotlivých oblastí štátnej správy. Pod vplyvom rozhodovacej praxe Európskeho súdu pre ľudské práva (ESLP), ktorý pri výklade pojmov trestné obvinenie/trestná vec používa autonómny výklad, sa aj v rozhodovacej praxi slovenských súdov začali prijímať rozhodnutia o tom, že pri trestaní za správne delikty sa musí uplatniť rovnaký štandard ako pri trestaní za trestné činy. Potrebu aplikácie trestných zásad v správnom konaní a v správnom trestaní súdy odvodzujú z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj z Odporúčania Výboru ministrov Rady Európy č. R (91) členským štátom o správnych sankciách (ďalej len „Odporúčanie“).

40. SSP ako právny predpis správneho súdnictva neupravuje povinnosti správnych orgánov v správnom konaní a teda ani nezavádza procesné pravidlá pre správne konanie, resp. pravidlá ukladania sankcií správnymi orgánmi. Ust. § 195 SSP nešpecifikuje, ktoré trestnoprávne zásady je potrebné vziať v určitej oblasti správneho trestania do úvahy. Naopak, používa formuláciu „ktoré je potrebné použiť...“, čo znamená, že treba v každom jednotlivom prípade starostlivo skúmať, ktoré z trestnoprávnych zásad mali byť v konkrétnom administratívnom konaní uplatnené. Takýto prístup zodpovedá prístupu ESLP, ktorý napríklad na účely aplikácie čl. 6 Dohovoru (právo na spravodlivé súdne konanie) v jednotlivých prípadoch vyhodnocuje, či sa uplatní pojem „trestné obvinenie/trestná vec“ za pomoci tzv. Engelových kritérií.

41. Tento prístup umožňuje spravodlivo posúdiť a zohľadniť osobitosti veľkého množstva rôznych typov správnych deliktov, ktoré sa odlišujú svojou závažnosťou a mierou spoločenskej škodlivosti. Použitie trestných zásad v správnom trestaní sleduje spravodlivé a primerané potrestanie páchatel'a deliktu tak, aby bol naplnený účel trestu - represia a prevencia (individuálna aj všeobecná). Dopĺňa úpravu správneho práva tam, kde je to vzhľadom na tento cieľ nevyhnutné.

....

44. Z uvedeného vyplýva, že každý prípad musí byť posúdení individuálne a argumentácia rozhodnutiami súdov z rôznych oblastí správneho trestania má limitované využitie. V každej oblasti správneho trestania treba zvažovať, či zákonodarca mal v úmysle zaviesť osobitný systém sankcií a iba ak primárna právna úprava správneho práva zlyháva pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych záujmov právnych subjektov, treba posúdiť, či je uplatnenie trestnoprávnej úpravy spôsobilé ochrániť páchatel'a správneho deliktu pred neproporcionálnym postihovaním a tiež, či sa poskytuje dostatočná ochrana príslušnému verejnému záujmu.“

16. V posudzovanom prípade kasačný súd konštatuje, že v zásade je vždy možné, aby bol výrok rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu formulovaný podrobnejšie. Rešpektujúc špecifiká daného konania a osobitnú právnu úpravu, stanovujúcu požiadavky na výrok rozhodnutia v § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, sa však kasačný súd stotožňuje so závermi správneho súdu, uvedenými v bode 9. napadnutého rozsudku, že výrok rozhodnutia je dostatočne vymedzený tak, aby nebol zameniteľný s iným skutkom. V zmysle vyššie citovaného rozhodnutia kasačného súdu nie je zrejmé a ani sťažovateľ to neuvádza, ako právna úprava zakotvená v § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, stanovujúca požiadavky na výrok rozhodnutia, zlyháva pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych záujmov právnych sťažovateľ'a, a v čom by uplatnenie trestnoprávnej úpravy tak, ako tvrdí sťažovateľ, bolo spôsobilé ochrániť ho pred neproporcionálnym postihom.

17. K výhradám sťažovateľ'a ohľadom spôsobu začatia konania o správnom delikte kasačný súd poukazuje na viaceré rozhodnutia, kde sa k tejto otázke vyjadril, napr. sp. zn. 2Asan/3/2017 a tam citované rozhodnutia cit:

„26. Najvyšší súd Slovenskej republiky v podobnej veci už vyslovil právny názor, a to v rozsudku sp. zn. 2Sžf/30/2016 zo dňa 28. marca 2018, podľa ktorého najvyšší súd v neoznámení „začatia konania o

uložení sankcie zo strany správca dane... nevidí také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutí a vrátenie mu veci na ďalšie konanie. Rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov. Uloženie pokuty bolo teda len obligatónnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správca dane počas daňovej kontroly. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že výsledok daňovej kontroly mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ale aj uloženie pokút z rozdielu dane. Najvyšší súd tiež zohľadnil skutočnosť, že v prejednávacom prípade sa jednalo o dvojstupňové konanie daňových orgánov, a teda daňový subjekt mal možnosť vzniesť námietky v odvolacom konaní. Je tiež potrebné vziať do úvahy charakter konania o uložení sankcie podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. (kde správca dane rozhodoval len na podklade právoplatného dodatočného výmeru, s ktorým bol žalobca oboznámený)...“

27. Tento záver najvyššieho súdu zdieľal aj Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. II. ÚS 555/2018 zo dňa 28. novembra 2018, podľa ktorého „aj ústavný súd je toho názoru, že nie každé pochybenie správca dane musí mať za následok zrušenie jeho rozhodnutia v správnom súdnom konaní. Opačný prístup by bol totiž nepríjemne formalistický. Sťažovateľom vytýkané pochybenie správca dane je potrebné hodnotiť práve so zohľadnením konkrétneho typu a charakteristiky konania o uložení pokuty sťažovateľovi, najmä z hľadiska možnosti sťažovateľa dosiahnuť vydanie odlišného rozhodnutia, než aké bolo vydané. Procesné práva garantované v čl. 6 ods. 3 dohovoru nie sú stanovené samoučelne, práve naopak, majú za cieľ umožniť presadenie práv obvineného v jeho obhajobe smerujúce k zlepšeniu jeho postavenia. ... Tak, ako to uviedol aj najvyšší súd, rozhodnutia, ktorými bola sťažovateľovi ako žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti sťažovateľa, o ktorej mal vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov, a uloženie pokuty bolo len obligatónnym vyústením postupu daňových orgánov proti sťažovateľovi realizovaným zákonným spôsobom.“

28. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd právnu otázku aplikácie trestnoprávnych zásad na konanie o správnom delikte žalobcu neposúdil s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. Rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi uložená pokuta za správny delikt, boli nepochybne len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť predtým vydaného rozhodnutia o určení rozdielu DPH a znížení nadmerného odpočtu. Uloženie pokuty bolo aj v prípade žalobcu len obligatónnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správca dane počas daňovej kontroly. Výsledkom predmetnej daňovej kontroly bolo nielen určenie rozdielu dane a zníženie nadmerného odpočtu DPH, ale aj uloženie pokuty za správny delikt. Aj v tomto prípade je potrebné zohľadniť skutočnosť, že v konaní o správnom delikte išlo o dvojstupňové konanie daňových orgánov, a teda žalobca mal možnosť vzniesť námietky v odvolacom konaní, čo aj učinil. Ako už konštatoval najvyšší súd vo vyššie uvedenom rozhodnutí, je tiež potrebné vziať do úvahy charakter konania o uložení sankcie, v tomto prípade podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, kde správca dane rozhodoval len na podklade právoplatného rozhodnutia o znížení nadmerného odpočtu DPH, s ktorým bol žalobca oboznámený. Osobitné neoznámenie začatia konania o uložení sankcie zo strany správca dane v prípade žalobcu, s ohľadom na všetky okolnosti prípadu, nezakladá dôvod na zrušenie rozhodnutí správnych orgánov a vrátenie veci na ďalšie konanie.“

18. Vzhľadom na uvedené ustálené závery sa kasačný súd stotožňuje so závermi správneho súdu.

19. K namietanému nesprávne posúdeniu dvojinštančnosti konania kasačný súd sumarizuje, že odvolacie konanie je postavené na apelačnom princípe a druhostupňový orgán je zásadne oprávnený rozhodnúť vo veci a odstrániť vady, ku ktorým v konaní došlo. Limitom je zákaz rozhodovať o veci, ktorá nebola predmetom konania na prvom stupni, čo musí byť posúdené vždy v konkrétnom prípade. V posudzovanom prípade je zrejmé, že odvolací orgán v odôvodnení reagoval na odvolacie námietky sťažovateľa, logicky teda odôvodnenie dopĺňal, nie však neprípustným spôsobom, pretože len podrobnejšie vysvetlil spôsob výpočtu sankcie. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že žalovaný len upresnil formuláciu opisu už zisteného skutkového stavu, pričom už odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa dostatočne presne a zrozumiteľne popisuje výpočet



pokuty. Sťažovateľovi teda nevznikla žiadna ujma na jeho práve na obhajobu tým, že by mu bola odňatá možnosť brániť sa riadnym opravným prostriedkom voči skutočnostiam, ktoré by neboli predmetom prvostupňového rozhodovania.

20. Kasačný súd sa v tejto súvislosti oboznámil s rozsudkom Najvyššieho súdu SR 8Sžo/142/2009, na ktorý poukazuje sťažovateľ. Ako kasačný súd uvádza vyššie, posúdenie toho, či ide rozhodovanie odvolacieho orgánu nad rámec rozhodovania prvostupňového orgánu, treba posudzovať vždy individuálne. Pokiaľ v prípade uvádzanom sťažovateľom Najvyšší sud SR dospel k takémuto záveru, neznamená to jeho všeobecnú aplikovateľnosť bez väzby na konkrétne okolnosti prípadu. Navyiac, v danom prípade išlo o iný typ konania (prepustenie zo služobného pomeru) a iné okolnosti (už prvostupňové rozhodnutie bolo súdom posúdené, ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, t.j. také, ktoré bolo potrebné zrušiť).

21. K poslednej výhrade, ktorú sťažovateľ vzniesol voči rozhodnutiu žalovaného, ako aj správneho súdu, je nedostatočné odôvodnenie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu v bode 11., kde správny súd zreteľne a s poukazom na rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva vysvetlil, že nie je povinnosťou žalovaného reagovať na každý vnesený argument, ale len na taký, ktorý je pre danú vec relevantný. Navyiac, v tomto prípade sa žalovaný k argumentom sťažovateľa vyjadril, hoci spôsobom, s ktorým žalovaný nesúhlasil. Rovnako, správny súd podrobne reagoval na vznesené žalobné dôvody, čo umožnilo kasačnému súdu toto rozhodnutie preskúmať.

V.

Záver

22. Kasačný súd uzatvára, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami účastníka konania, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné, ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietnuť.

23. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní. Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

24. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

