

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/30/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015200853  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200853.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Pozemkové spoločenstvo Malé Straciny, so sídlom Malé Straciny č. 28, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazová 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100307/1/171037/2015/2206 z 23. apríla 2015, č. 1100307/1/171043/2015/2206 z 23. apríla 2015, č. 1100307/1/1715/2015/2206 z 23. apríla 2015, č. 1100307/1/171047/2015/2206 z 23. apríla 2015 o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/107/2015-48 z 25. novembra 2015 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/107/2015-48 z 25. novembra 2015 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Účastníkom náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 23S/107/2015-48 z 25. novembra 2015 podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/171037/2015/2206 z 23. apríla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313676/2014 zo 4. decembra 2014, rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/171043/2015/2206 z 23. apríla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313930/2014 zo 4. decembra 2014, rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/171045/2015/2206 z 23. apríla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313949/2014 zo 4. decembra 2014, rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/171047/2015/2206 z 23. apríla 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313962/2014 zo 4. decembra 2014, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi trovy konania vo výške 270 eur v lehote troch dní.

Rozhodnutím žalovaného č. 1100307/1/171037/2015/2206 z 23. apríla 2015 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313676/2014 zo 4. decembra 2014, ktorým bola

žalobcovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) uložená pokuta vo výške 113,40 eur z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roku 2005.

Rozhodnutím žalovaného č. 1100307/1/171043/2015/2206 z 23. apríla 2015 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313930/2014 zo 4. decembra 2014, ktorým bola žalobcovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. uložená pokuta vo výške 173,20 eur z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roku 2006.

Rozhodnutím žalovaného č. 1100307/1/171045/2015/2206 z 23. apríla 2015 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313949/2014 zo 4. decembra 2014, ktorým bola žalobcovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. uložená pokuta vo výške 406 eur z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roku 2007.

Rozhodnutím žalovaného č. 1100307/1/171047/2015/2206 z 23. apríla 2015 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9612301/5/5313962/2014 zo 4. decembra 2014, ktorým bola žalobcovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. uložená pokuta vo výške 359,60 eur z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roku 2008.

Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rokov 2005, 2006, 2007 a 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 681/320/1121/2011/Gyur zo 14. januára 2011 a následne dodatočnými platobnými výměrami zvýšil žalobcovi daň uvedenú v daňovom priznaní. Priznaním nižšej dane ako bol povinný priznať podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sa žalobca dopustil správneho deliktu podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb., za ktorý bol správca dane povinný uložiť sankciu. Žalovaný neakceptoval námietku daňového subjektu o pokračujúcom, resp. opakovanom správnom delikte, ako aj námietku o dvojitom postihu pre rovnaký skutok, pričom poukázal na to, že každé konanie pri uložení pokuty bolo ukončené samostatným rozhodnutím. Uviedol, že ani v zákone č. 511/1992 Zb., ani v daňovom poriadku nie je implementovaná absorpčná zásada ani spoločné konanie, t. j. spojenie vecí do jedného konania, preto každé porušenie právnych predpisov iniciuje samostatné konanie o uložení sankcie. Nijaké špeciálne pravidlá riešiace subjekt správnych deliktov, ani zákonnú analógiu použitia právnych predpisov upravujúcich priestupky, trestné činy a prečiny v konaní správcu dane, zákon neobsahuje. Zákon o správe daní neupravuje ani súbeh právnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty. Každý správny delikt je samostatným deliktom, o ktorom sa vedie samostatné daňové konanie. Samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktoch ako súbehu, pretože každé konanie o správnom delikte, za ktorý sa ukladá samostatná pokuta, je samostatné konanie, v ktorom si daňový subjekt uplatňuje svoje práva a povinnosti.

Krajský súd v Banskej Bystrici po preskúmaní rozhodnutí a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že v prejednávanom prípade došlo k porušeniu zákona, a preto je potrebné zrušiť všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobcovi nebola daná možnosť vyjadriť sa ústne k veci a nemal možnosť sa vyjadrovať k vykonanému dokazovaniu. Porušením princípu verejnosti, ústnosti a prítomnosti na prerokovaní veci bolo žalobcovi znemožnené využiť jeho oprávnenie byť prítomný na prerokovaní veci, predložiť argumentácie na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky a navrhovať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa k všetkým vykonaným dôkazom, prípadne klásť svedkom otázku, využívať právnu pomoc alebo uplatniť opravné prostriedky.

K námietke žalobcu, že sa nedopustil správneho deliktu, lebo sa riadil nesprávnym usmernením

správneho orgánu, ako aj uistením o tom, že nebude sankcionovaný pokutami, krajský súd uviedol, že správne orgány nerozhodujú na základe usmernení, alebo interných inštrukcií, správne orgány musia rozhodovať podľa zákona. Podanie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 08.06.2009 č. I/251/9575-59272/2009 je pre preskúmanie napadnutých rozhodnutí žalovaného právne irelevantné, nakoľko ide len o informáciu, ktorá sa netýka vecí žalobcu, o ktorých rozhodoval správca dane, resp. žalovaný a ktoré žalobca napadol žalobami. V danom prípade bola skutková podstata správneho deliktu vymedzená § 35 ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku tiež uviedol, že nakoľko v prejednávanej veci bola žalobcovi uložená sankcia za správny delikt, rozhodnutie o uložení pokuty musí analogicky spĺňať náležitosti ako v prípade rozhodnutí vydávaných v trestných veciach. Výrok rozhodnutia o pokute musí obsahovať popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druhu a výmery sankcie. Vymedzenie predmetu konania o výroku rozhodnutia o správnom delikte musí spočívať v špecifikácii deliktu tak, aby sankcionované konanie nebolo zameniteľné s iným konaním. Nepostačuje, ak sú tieto skutočnosti uvedené len v dôvodoch rozhodnutia, pretože riadne formulovaný výrok a v ňom v prvom rade konkrétny popis skutku je nezastupiteľná časť rozhodnutia, z ktorého je možné zistiť, či a aká povinnosť bola porušená a aké opatrenie, či sankcie boli uložené. Vzhľadom k tomu, že výrok rozhodnutí o pokutách tieto všetky náležitosti neobsahuje, trpí vadami, ktoré majú vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

Krajský súd ďalej uviedol, že aj keď právne predpisy, ktoré zakotvujú skutkové podstaty správnych deliktov, neupravujú postup správnych orgánov pri postihu za súbeh viacerých deliktov, je potrebné v takomto prípade postupovať analogicky podľa zásad trestného práva a na vec aplikovať absorpčnú zásadu. Jej podstata spočíva v absorpcii sadziieb (prísnejší trest pohlcuje miernejší). Zbiehajúce sa delikty sú tak postihnuté len trestom určeným pre najťažší z nich, čo pri rovnakých sadzbách pokút znamená, že správny orgán posúdi závažnosť deliktu a úhrnný trest uloží predovšetkým s pohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem, proti ktorému delikt smeruje (alebo ku ktorému je ochrana právnych predpisov určená). Na základe analógie je potrebné aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, t. j. správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnutelné. Touto zásadou sa správne orgány pri ukladaní sankcií neriadili. Ak došlo k spáchaniu štyroch správnych deliktov, pri ukladaní pokuty za tieto delikty mal správny orgán uložiť sankciu za správny delikt za najprísnejšie postihnutelný.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný a navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol. Podľa názoru žalovaného krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Žalovaný nesúhlasil s názorom krajského súdu, že žalobcovi nebola daná možnosť vyjadriť sa ústne k veci. Žalobca mal možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane počas daňovej kontroly, ktorej výsledok mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ale aj uloženie pokút z rozdielu dane. Žalobca si mal byť vedomý, že za porušenie daňových povinností mu bude uložená pokuta. Procesné práva, na ktoré krajský súd poukázal, sa vzťahujú na práva a povinnosti daňového subjektu pri daňovej kontrole (§ 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.), na základe ktorých má žalobca právo byť prítomný na prerokovaní vecí, predložiť argumenty na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky, navrhovať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom, prípadne klásť svedkom otázky.

Keďže správca dane bol povinný na základe vykonanej daňovej kontroly uložiť žalobcovi pokuty z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby bol oprávnený konať vo veci v súlade s ustanovením § 58 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a začať daňové konanie aj bez oznámenia o začatí daňového konania. Prípadné zaslanie oznámenia o začatí daňového konania nemohlo nič zmeniť na danej skutočnosti, keďže v konaní o uložení pokuty nie je priestor na dokazovanie vo vzťahu k istine (skrátenej dane), ktorá je právoplatne určená.

Pokiaľ ide o náležitosti výroku rozhodnutia o pokute, žalovaný uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov boli vydané v súlade s procesnoprávnymi predpismi a taktiež vyhovujú

požiadavke stanovenej súdom v oblasti trestaného konania. Výrok rozhodnutí obsahuje ustanovenie, podľa ktorého sa rozhodovalo, výšku pokuty z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane za konkrétne zdaňovacie obdobie a lehotu plnenia. Identifikácia správneho deliktu je dostatočná na to, aby nebola zameniteľná s iným správnym deliktom, resp. konaním.

Žalovaný tiež v odvolaní namietal, že krajský súd ohľadne aplikácie absorpčnej zásady pri ukladaní sankcii nezohľadnil špecifickú skutočnosť, že v súdnej veci bola skutková podstata správneho deliktu vymedzená § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb., a že výška pokuty bola stanovená kategoricky, pevnou sumou (§ 35 ods. 2), bez možnosti úvahy správneho orgánu. Objektom správneho deliktu tohto druhu je právom chránený záujem štátu na riadnom inkase daní, a to za zákonom stanovené časové úseky - zdaňovacie obdobia. Výška trestu (pokuty) je v prípade každého takéhoto správneho deliktu síce špecifická, pretože je závislá na individuálnej výške rozdielu skrátenej dane, ktorý je za každé zdaňovacie obdobie iný, avšak vzhľadom na zákonom stanovený algoritmus výpočtu pokuty nemožno hovoriť o prísnejšom, či menej prísnom trestaní, ak sa ho žalobca dopustí vo vzťahu k viacerým zdaňovacím obdobiam. Vzhľadom k tomu, že podstata absorpčnej zásady spočíva v absorpcii sadziieb (prísnejší trest pohlcuje miernejší), je predpokladom jej aplikácie spáchanie viacerých správnych deliktov, z ktorých každý je sankcionovateľný pokutou, ktorej výšku možno určiť v rámci zákonom ustanoveného rozpätia. Je nesporné, že žalobca sa dopustil štyroch správnych deliktov, a to tým, že daňovými priznaniami k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobia rokov 2005 až 2008 priznal nižšiu daňovú povinnosť, ako mal v zmysle príslušných hmotnoprávných predpisov priznať. Za každý správny delikt bol žalobca sankcionovaný špecificky určenou výškou pokuty, ktorú zákon s nepriznaním dane v správnej výške spája. Posudzovanie závažnosti jednotlivých správnych deliktov a uloženie úhrnného trestu tak, ako to uvádza krajský súd v napadnutom rozsudku by teoreticky mohlo viesť aj k prijatiu záveru, že nepriznanie dane napríklad za zdaňovacie obdobie roku 2005 bolo menej závažné, ako tomu bolo vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu 2007, pričom by došlo k odignorovaniu zákonného algoritmu určenia výšky pokuty. Takýto postup je podľa názoru žalovaného neprípustný, pretože predstavuje neprímeraný odklon od zákonnej úpravy a umožňuje subjektívnosť pri ukladaní trestu, čo je v príkrom rozpore s požiadavkou legitímneho očakávania predvídateľných následkov spojených s jednotlivými druhmi protiprávných konaní.

Vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného žalobca uviedol, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa považuje za vecne správny. Podľa žalobcu z argumentácie žalovaného ohľadne ústneho pojednania veci vyplýva záver, že správny orgán nahradzuje konanie na prvostupňovom správnom orgáne, výsledkom ktorého je vydanie rozhodnutia o uložení pokuty, inštitútom daňovej kontroly. Takýto výklad nie je správny, pričom žalobca poukázal na názor ústavného súdu, podľa ktorého daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. V prejednávanej veci nebolo po ukončení daňovej kontroly uskutočnené prvostupňové konanie o uložení pokuty, v ktorom by žalobca mohol uplatniť svoje procesné práva, najmä aby už v prvostupňovom konaní mal príležitosť predložiť všetky dôkazy ako aj oboznámiť sa so všetkými ďalšími dôkazmi a pripomienkami, ktoré boli predložené s cieľom ovplyvniť rozhodnutia správneho orgánu, a vyjadriť sa k nim. Správny orgán postupoval spôsobom, ktorý nemohol viesť k vydaniu rozhodnutia na základe objektívne zisteného skutkového stavu, preto došlo k porušeniu princípov spravodlivého procesu a základných princípov daňového konania tak zásadným spôsobom, že tieto chyby konania mohli mať za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Poukázal na to, že až z vydaného rozhodnutia o uložení pokuty sa žalobca dozvedel, že je v postavení účastníka konania, čo odporuje zásade súčinnosti, rovnosti, zákonnosti.

Žalobca tiež poukázal na to, že vo výroku predmetných prvostupňových aj druhostupňových správnych rozhodnutí plne absentuje skutková veta. 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. V predmetných rozhodnutiach nie je uvedený spôsob spáchania správneho deliktu, ale iba citácia ustanovenia daného správneho deliktu - tzv. právna veta, ďalej nie je uvedený čas spáchania správneho deliktu - uvedenie

zdaňovacieho obdobia rok 2005, 2006, 2007, 2008 nie je uvedením času, pretože predmetom sporu sú správne delikty, ktorých sa žalobca mohol dopustiť vždy len raz v roku a nie v priebehu celých rokov, z daného časového vymedzenia by vyplývalo, že ide o trváci resp. pokračujúci správny delikt kde je vylúčené ukládanie čiastkových pokút za čiastkové útoky. Takisto nie je vo výroku predmetných rozhodnutí uvedené ani miesto spáchania správneho deliktu.

Žalobca sa stotožnil s názorom krajského súdu, že na prejednávajúcu vec bolo potrebné aplikovať absorpčnú zásadu, pretože aj napriek tomu, že zákon č. 511/1992 Zb. postup v prípade súbehu správnych deliktov neupravuje, v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu SR sa v správnom trestaní v plnom rozsahu aplikujú trestnoprávne princípy a trestanie za správne delikty musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Rozhodnutiami žalovaného boli žalobcovi právoplatne uložené pokuty podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. v sume rovnajúcej sa súčtinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2005, 2006, 2007 a 2008.

Podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčtinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení, alebo v dodatočnom daňovom priznaní, alebo dodatočnom hlásení.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie musí obsahovať najmä výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

V prvostupňovom súdnom konaní krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k záveru,

že vzhľadom na to, že došlo k spáchaniu štyroch správnych deliktov, žalovaný mal pri ukladaní pokuty aplikovať absorpčnú zásadu a uložiť sankciu za najprisnejšie postihnutelný správny delikt. Taktiež mal krajský súd za to, že boli porušené procesné práva žalobcu, ak mu nebola daná možnosť ústne sa vyjadriť k veci. Krajský súd tiež vytýkal žalovanému, že výrok rozhodnutí o pokutách neobsahuje všetky zákonné náležitosti (popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druhu a výmery sankcie).

S uvedenými závermi, na základe ktorých krajský súd zrušil preskúmané rozhodnutia žalovaného, sa najvyšší súd nestotožnil. Po oboznámení sa s napadnutými rozhodnutiami, s administratívnym spisom žalovaného ako aj so spisom krajského súdu dospel najvyšší súd k záveru, že krajský súd prejednávánú vec nesprávne právne posúdil.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či si správny orgán vecne príslušný na konanie zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

Najvyšší súd sa nestotožnil so záverom krajského súdu ohľadne povinnosti žalovaného aplikovať absorpčnú zásadu (platnú pri ukladaní trestných sankcií) a uložiť žalobcovi len jednu sankciu za správny delikt najprisnejšie postihnutelný. Najvyšší súd zastáva názor, že prejednáváný prípad nemožno posudzovať ako klasický súbeh trestných činov v trestnom konaní. Účelom ustanovenia postihov za riadne nepriznanie daňovej povinnosti 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 daňový subjekt v rozpore so zákonom nepriznal. Jednoducho povedané, zo sumy, o ktorú mal byť štát ukrátený, je potrebné zaplatiť pokutu. Nejedná sa tu o prípad, kedy by bolo možné posudzovať správne delikty podľa ich závažnosti, a teda podľa prisnejšej sankčnej postihnutelnosti. Povaha skutku je v podstate u všetkých štyroch rozhodnutí rovnaká, výška pokuty sa odvíja len od výšky rozdielu skrátenej dane v tom - ktorom zdaňovacom období.

Najvyšší súd v súvislosti so skutočnosťou, že pri administratívnych sankčných postihoch sa v prípade chýbajúcej špeciálnej právnej úpravy analogicky postupuje v zmysle trestnoprávnych zásad, považuje 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.

Pokiaľ žalobca namietal neoznámenie začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane, najvyšší súd v tomto nevidí také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutí a vrátenia 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 obligatívnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane počas daňovej kontroly. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že výsledok daňovej kontroly mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ale aj uloženie pokút z rozdielu dane. Najvyšší súd tiež zohľadnil skutočnosť, že v 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 bola žalobca oboznámený), a tiež je potrebné prihliadnúť na to, že žalobca nepoukazuje na žiadne konkrétne skutkové okolnosti alebo dôkazy relevantné pre rozhodnutie o uložení pokuty, ktoré nemohol v konaní uplatniť.

Najvyšší súd tiež dospel k záveru, že pokiaľ ide o výrok rozhodnutia, tak ako ho formuloval správca dane, nemožno považovať za neurčitý, nakoľko skutok, za ktorý je uložená žalobcovi pokuta, vymedzuje

jasne a nezameniteľne, s uvedením ustanovenia právneho predpisu, ktorý bol konaním žalobcu porušený. Výrok rozhodnutia obsahuje náležitosti podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. a spĺňa požiadavky kladené na rozhodnutie o správnom sankčnom postihu. Výrok rozhodnutia obsahuje ustanovenie, podľa ktorého správca dane rozhodol, identifikáciu daňového subjektu, výšku pokuty určenej z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane, konkrétne zdaňovacie obdobie, v ktorom bol rozdiel dane zistený, lehotu na plnenie a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Identifikácia sankcie a správneho deliktu, za ktorý bola sankcia uložená, je dostatočná na to, aby nebola zameniteľná s iným správnym deliktom.

Ako vyplýva z uvedeného, najvyšší súd dospel v prejednávanej veci k odlišným právnym záverom, ako boli závery krajského súdu uvádzané v napadnutom rozsudku, keď preskúmané rozhodnutia žalovaného považoval za zákonné, vychádzajúce z dostatočne zisteného skutkového stavu veci s náležitým odôvodnením prijatých záverov.

Z uvedených dôvodov najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. a § 246c ods.1 vety prvej O.s.p. zmenil tak, že žalobu zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 vety prvej a § 224 ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.