

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6SŽf/16/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1012201094  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.10.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:1012201094.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a z členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobkyne: Okresná prokuratúra Bratislava II, so sídlom Kvetná 13, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, Bratislava, za účasti: BYTOČ SK, s.r.o., so sídlom Sklenárova 4, Bratislava, IČO: 35 803 533, za ktorého koná správca konkurznej podstaty Mgr. Ľuboš Jurčo, so sídlom kancelárie Pribinova 25, 811 09 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 601/230/113017/10/Jand, č. 601/230/113014/10/Jand, č. 601/230/113010/10/Jand, č. 601/230/113008/10/Jand, č. 601/230/113005/10/Jand, č. 601/230/112988/10/Jand a č. 601/230/112981/10/Jand, všetky zo dňa 7. septembra 2010, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/138/2012-70, 1S/143-148/2012 zo dňa 27. novembra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 138/2012-70, 1S 143-148/2012 zo dňa 27. novembra 2014 m e n í t a k, že rozhodnutia žalovaného č. 601/230/113017/10/Jand, č. 601/230/113014/10/Jand, č. 601/230/113010/10/Jand, č. 601/230/113008/10/Jand, č. 601/230/113005/10/Jand, č. 601/230/112988/10/Jand a č. 601/230/112981/10/Jand, všetky zo dňa 7. septembra 2010 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a š i e k o n a n i e.

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „súd prvého stupňa“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedených rozhodnutí, ktorými žalovaný správny orgán podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov účinného do 31.12.2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) uložil daňovému subjektu BYTOČ SK, s.r.o., so sídlom Sklenárova 4, 821 09 Bratislava, IČO: 35 803 533, každým rozhodnutím samostatne pokutu vo výške 66,38 Eur za nepredloženie hlásenia za jednotlivé zdaňovacie obdobia v lehote do troch mesiacov po

uplynutí zdaňovacieho obdobia ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z. z.

V odôvodnení krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými podľa § 35 ods. 6 zákona o správe daní uložil daňovému subjektu BYTOČ SK, s.r.o. pokutu vo výške 66,38 eur, nadobudli právoplatnosť, pričom deň jednotlivých právoplatností sa líši v závislosti odo dňa doručenia rozhodnutia. Daňový subjekt síce proti prvostupňovým správny rozhodnutiam podal odvolania, avšak tieto boli zamietnuté prvostupňovým správny orgánom v súlade s ustanovením § 47 ods. 5 písm. d) zákona o správe daní, nakoľko smerovali len proti odôvodneniu rozhodnutí bez toho, aby súčasne boli napadnuté ich výroky. Ďalej zistil, že daňový subjekt žalobu proti oznámeniu Daňového úradu Bratislava II (§ 47 ods. 6 zákona o správe daní) z 21.10.2010 č. 601/230/132489/10/Jand nepodal a to napriek tomu, že predmetné oznámenie súdny prieskumu nepochybne podlieha (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžo/297/2008 z 23. júna 2009).

S odkazom na ust. § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom v čase vydania predmetného rozhodnutia konštatoval, že ak daňový subjekt nepredloží v ustanovenej lehote hlásenie alebo prehľad podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu 66,38 Eur.

V tomto prípade daňový subjekt si vyššie uvedené povinnosti nespĺnil v zákonnej lehote a prehľady za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2005 predkladal vždy s pravidelným oneskorením, teda nedodržaním stanovenej lehoty. Krajský súd konštatoval, že táto skutočnosť medzi účastníkmi konania nebola sporná. Spornou zostala otázka, či žalovaný správny orgán pri ukladaní sankcie nemal uplatniť absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej a teda či nemal účastníkovi - daňovému subjektu uložiť jednu sankciu za všetky spáchané delikty. Krajský súd uviedol, že nesplnenie si povinnosti daňového subjektu malo za následok uloženie pokuty, ktorá je obligatórna a vyplýva z ust. § 35 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov.

Z vyššie citovaného ustanovenia vyplýva podľa krajského súdu, že toto nedávalo správcovi dane možnosť zo zákona pokutu neuložiť s tým, že by prihliadol na zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch. Nedávalo mu ani možnosť, aby pri ukladaní sankcií, uplatňoval absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda nedávalo mu možnosť, aby uložil jednu sankciu za niekoľko spáchaných správnych deliktov. Krajský súd konštatoval, že každý správny delikt je samostatným deliktom, o ktorom sa vedie samostatne daňové konanie. Rozhodnutie vydané v daňovom konaní je individuálnym správny aktom, ktorý vydáva správca dane v tej ktorej konkrétnej veci. V tomto prípade boli správcovi dane vydané štyri rozhodnutia za štyri rôzne zdaňovacie obdobia.

Krajský súd uviedol, že zákon č. 511/1992 Zb. neupravuje ani súbeh správnych deliktov ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktoch ako o súbehu, pretože každé konanie o každom správny delikte, je konaním samostatným.

Krajský súd v Bratislave dospel k právny záveru totožnému s právny záverom správnych orgánov a konštatoval, že preskúmanými rozhodnutiami žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa ust. § 146 ods. 1 písm. c) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) v spojení s ust. § 246c ods. 1 OSP tak, že v konaní účastníkom nepriznal náhradu trov konania.

Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa, namietajúc nesprávne právne posúdenie veci súdom prvého stupňa podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP. Nestotožnila sa s odôvodneným rozsudkom krajského súdu a v odvolaní poukázala aj na konštantnú judikatúru Najvyššieho súdu SR.

Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 8Sžo/28/2007 (ZSP 69/2008) konštatoval, že v rámci verejnoprávnej zodpovednosti za protispoločenské konanie právna teória rozoznáva trestné činy, priestupky, iné správne delikty, v ďalšej špecifikácii ešte správne disciplinárne delikty a správne delikty poriadkové. Deliktom je len také porušenie povinnosti (konanie alebo opomenutie), ktoré konkrétny zákon takto označuje. Rozlišovacím kritériom medzi jednotlivými druhmi deliktov podľa závažnosti je miera ich typovej spoločenskej nebezpečnosti vyjadrenej v znakoch skutkovej podstaty, u iných správnych deliktoch a disciplinárnych deliktoch ešte aj okruh subjektov, ktoré sa deliktu môžu dopustiť (výstižne to určuje zákon o priestupkoch).

V citovanom rozsudku sa najvyšší súd zaoberal aj viacčinným súbehom správnych deliktov: „Pri súbehu viacerých správnych deliktov (viacčinný súbeh) pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť „*analogiae legis*“ tzv. absorpčnú zásadu. Jej podstata tkvie v absorpcii sadzieb (teda 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 podľa sadzby za najzávažnejší z týchto deliktov (závažnosť pritom treba posudzovať predovšetkým s ohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem, proti ktorému delikt smeruje a ku ktorému je ochrana právnym predpisom určená).“

Najvyšší súd v odôvodnení rozhodnutia pokračoval, keď vyslovil, že „na základe analógie teda v danom prípade treba aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, t.j. správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný ... Ak správny orgán teda bol toho názoru, že žalobca spáchal viacero správnych deliktov, pri ukladaní pokuty za tieto delikty mal uložiť sankciu za správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Konajúce správne orgány mali postupovať pri zistení, objasnení, konaní a sankcionovaní v súlade s platnými ustanoveniami zákona ... a pre prípad nedostatku špeciálnej zákonnej úpravy sankcionovanie je potrebné posúdiť analogicky podľa § 12 ods. 2 zákona č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov.“

Podľa žalobkyne v predmetnej veci nie je právne relevantná skutočnosť, či išlo o jednočinný alebo viacčinný súbeh správnych deliktov, teda či sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu jedným, alebo siedmimi (ne)konaniami. Najvyšší súd totiž povinnosť správnych orgánov aplikovať pri ukladaní správnych deliktov absorpčnú zásadu miesto zásady sčítacej vyslovil aj v prípade jednočinného súbehu správnych deliktov v rozsudku sp. zn. 5Sž/20/2010, ktorý poukazuje taktiež na vyššie uvedené rozhodnutie zverejnené ako ZSP 69/2008. Podľa rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sž/20/2010: „uloženie dvoch samostatných sankcií za jeden a ten istý skutok (čin) za situácie, ak by sa ním porušili dve či viaceré právne povinnosti kvalifikované v jednom zákonnom ustanovení (jednočinný súbeh) ... je v rozpore so zásadami správneho trestania vychádzajúcimi z odporúčaní výboru ministrov Rady Európy č. 91/1 zo dňa 13.februára 1991 a konštantnej judikatúry (pozri bližšie napr. ZSP 69/2008).“

Rovnako sa žalobkyňa nestotožnila s názorom krajského súdu, pokiaľ išlo o argumentáciu nemožnosti aplikácie absorpčnej zásady z dôvodu, že zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní neupravuje súbeh ani absorpčnú zásadu, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Žalobkyňa v žalobe poukázala na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, konkrétne aj na rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/9/2010, ktorého predmetom bolo taktiež daňové konanie upravené v predmetnom zákone: „Najvyšší súd SR považuje za potrebné zdôrazniť, že i na rozhodovanie o správnych deliktoch (v danom prípade správne delikty zakotvené v ustanovení § 35 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov), dopadajú požiadavky čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách, pretože Dohovor v čl. 6 ods. 1 uvádza, akékoľvek trestné obvinenie.“

„Na rozdiel od trestného zákona, právne predpisy, ktoré zakotvujú skutkové podstaty správnych deliktov neupravujú postup správnych orgánov pri postihu za súbeh viacerých deliktov. Pri súbehu viacerých správnych deliktov (viacčinný súbeh) pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť z hľadiska analógie legis tzv. absorpčnú zásadu, ktorej podstata spočíva v absorpcii sadzieb, teda že 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 podľa sadzby za najzávažnejší z týchto deliktov. Závažnosť je nutné posudzovať predovšetkým s ohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem proti ktorému delikt

smeruje a ku ktorému je ochrana právnym predpisom určená. Na základe analógie je teda potrebné aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, to znamená, že správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný.“

K argumentu krajského súdu, že ustanovenie § 35 ods. 6 zákona o správe daní nedáva správcovi dane možnosť zo zákona pokutu neuložiť, teda, že ide o obligatórnu povinnosť správcu dane, žalobkyňa poukázala na skutočnosť, že správcovi dane nič nebránilo, aby sankcionoval daňový subjekt osobitne po každom porušení zákonom stanovenej povinnosti, avšak uvedené sa nestalo. Preto správca dane, majúci vedomosť o skutočnosti, že sa daňový subjekt nesplnením si zákonnej povinnosti dopustil siedmich deliktov mal, s odvolaním sa na vyššie uvedené argumenty, aplikovať absorpčnú zásadu pri ukladaní sankcie, nakoľko išlo o súbeh deliktov.

Zhodne s tvrdením v žalobe žalobkyňa poukázala ďalej na to, že žalovaný správny orgán nepochybne porušil právo daňového subjektu na spravodlivý proces, keď vôbec prvým úkonom smerom k daňovému subjektu bolo až samotné doručenie rozhodnutí o pokutách. S poukazom na ustálenú štrasburskú judikatúru mala žalobkyňa za to, že správny orgán musí rešpektovať procesné práva obvineného, základné zásady správneho konania a článok 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý zaručuje právo na spravodlivý proces. Súčasťou práva na spravodlivý proces je aj právo na spravodlivé súdne konanie, ktoré subsumuje základné súdno-procesné princípy a zo štrasburskej judikatúry vyplýva, že tieto princípy sa vzťahujú aj na konanie správne a exekučné. Článok 6 ods. 3 dohovoru zakotvuje minimálne práva obvineného z trestného činu. Má právo byť oboznámený s obvinením, teda s tým, aký skutok sa mu kladie za vinu, právo navrhovať dôkazy a vyjadriť sa k vykonaným dôkazom. Preto s poukazom na uvedené mala žalobkyňa za to, že daňové konanie je postihnuté vadou, ktorá môže mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, čo je dôvodom na zrušenie napadnutých rozhodnutí podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalobkyňa zastala názor, že v danom prípade boli splnené všetky zákonné podmienky pre zrušenie napadnutých rozhodnutí Daňového úradu Bratislava II č. 601/230/113017/10/Jand zo dňa 07.09.2010, č. 601/230/113014/10/Jand zo dňa 07.09.2010, č. 601/230/113010/10/Jand zo dňa 07.09.2010, č. 601/230/113008/10/Jand zo dňa 07.09.2010, č. 601/230/113005/10/Jand zo dňa 07.09.2010, č. 601/230/112988/10/Jand zo dňa 07.09.2010 a č. 601/230/112981/10/Jand zo dňa 07.09.2010 podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) OSP a vrátenie vecí žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

S poukazom na dôvody uvedené vyššie žalobkyňa navrhla, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 27.11.2014 č. k. 1S/138/2012-70, IS/143-148/2012, postupom podľa § 250ja ods. 3 vety prvej OSP zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia Daňového úradu Bratislava II zruší podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) OSP a vec vráti žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

Záverom žalobkyňa poukázala na rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 149/2012-37 z 18. júna 2014, ktorým krajský súd v totožnej skutkovej veci napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Bratislava zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a) OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 9. septembra 2014. Žalovaný správny orgán sa voči nemu neodvolal.

Rovnako Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S 113/2012-65 z 21. marca 2014 v skutkovo totožnej veci žalobe tunajšej prokuratúry vyhovel a podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) OSP zrušil napadnuté rozhodnutia Daňového úradu Bratislava a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Z dôvodu podaného odvolania žalovaným, prebieha na Najvyššom súde SR v súčasnosti odvolacie konanie.

Žalovaný k odvolaniu žalobkyne uviedol, že uvedené rozhodnutia boli vyrubené žalovaným za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrtrok 2005, za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2004 v lehote do 30 dní po uplynutí kalendárneho štvrtroka ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a za

nepredloženie hlásení za zdaňovacie obdobia 2004-2005 v lehote do troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov daňovému subjektu BYTOČ SK s.r.o., Sklenárova 4, 821 08 Bratislava, IČO: 35 803 533, DIČ: 2020258471.

Žalovaný ďalej uviedol nasledovné:

Podľa ustanovenia § 39 ods. 9 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, povinný predkladať príslušnému správcovi dane prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z vyplatených príjmov zo závislej činnosti, ktoré zamestnancom vyplatil, a to v lehote podľa § 49 ods. 2 cit. zákona, t.j. do 30 dní po uplynutí kalendárneho štvrtroka. Tiež je povinný predkladať hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti v lehote do troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia ustanovenej v § 49 ods. 2 cit. zákona.

Na daňové subjekty sa vzťahujú povinnosti nepeňažnej povahy o. i. povinnosť podať daňové priznanie, hlásenie alebo prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch atď. Nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej zo zákona o správe daní, ako aj z osobitných predpisov, je dôvodom na uloženie pokuty správcovi dane.

V ust. § 35 ods. 5, 6 je upravené uloženie pokuty v prípade, ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie v lehote určenej správcovi dane vo výzve, alebo vôbec nepodá daňové priznanie, hlásenie, alebo prehľad. Uvedené ustanovenie ďalej upravuje povinnosť správcu dane ukladať pokutu za nesplnenie si povinnosti daňovým subjektom, a to so zreteľom na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho konania.

Daňový subjekt tieto povinnosti nespĺnil v zákonnej lehote, a prehľady za I. - IV. štvrtrok 2005, IV. štvrtrok 2004 a hlásenie za zdaňovacie obdobia 2004 - 2005 predkladal vždy s pravidelným oneskorením teda nedodrzaním stanovenej lehoty. Nesplnenie tejto povinnosti daňovým subjektom malo za následok uloženie pokuty, ktorá je obligatórna a vyplýva z ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Z vyššie citovaného ustanovenia vyplýva, že toto nedáva správcovi dane zo zákona pokutu neuložiť s tým, že by prihliadol na zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov. Nedáva mu ani možnosť, aby pri ukladaní sankcií, uplatňoval absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda nedáva mu možnosť, aby uložil jednu sankciu za niekoľko spáchaných správnych deliktov. Je možné konštatovať, že každý správny delikt je samostatným deliktom, o ktorom sa vedie samostatné daňové konanie. Rozhodnutie vydané v daňovom konaní je individuálnym aktom, ktorý vydáva správca dane v konkrétnej veci. Žalovaný má za to, že o každom správnom delikte je potrebné vydať samostatné rozhodnutie.

Zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov neupravuje ani súbeh správnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktoch ako o súbehu, pretože každé konanie o každom správnom delikte, je konaním samostatným.

Na základe vyššie uvedeného žalovaný zastal názor, že pri vydávaní predmetných rozhodnutí postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Konanie vo veci uloženia pokuty je samostatným konaním, v ktorom sa rozhoduje o povinnostiach a právach daňového subjektu, samotné uloženie pokuty rieši zákon o správe daní - tzn., že na konanie vo veci uloženia pokuty sa vzťahujú normy daňových zákonov.

Žalovaný uviedol, že sa pridrižiava vyjadrenia č. 9102309/5/1996743/2012 zo dňa 27.07.2012 a keďže

nenastali iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by rozhodnutie Daňového úradu Bratislava zmenili, má za to, že uvedené vyjadrenie je relevantné a predložený žurnalizovaný spis je postačujúci k správne mu rozhodnutiu v danej veci.

Žalovaný navrhol, vzhľadom na skutočnosti uvedené vyššie, aby Najvyšší súd SR podľa ustanovenia § 219 ods. 1 OSP dospel k záveru, že vysloví rozsudkom, že sa rozsudok krajského súdu potvrdzuje.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SPS“) upravujúci v zmysle § 1

- a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve,
- b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SPS odvolacie konania 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 OSP v spojení v § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení v § 246c ods. 1 veta prvá OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne je potrebné priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi 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. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP).

Nie je ani úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom odvolacieho súdneho konania v preskúmanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým

súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, žiadajúc ich zrušenie a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

Predmetom preskúmacieho konania v danej veci sú v záhlaví uvedené rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými žalovaný správny orgán podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. uložil daňovému subjektu BYTOČ SK, s.r.o. každým rozhodnutím samostatne pokutu vo výške 66,38 eur za nepredloženie hlásenia za jednotlivé zdaňovacie obdobia v lehote do troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z. z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že rozhodnutiami vydanými v prvom stupni č. 601/230/113017/10/Jand, č. 601/230/113014/10/Jand, č. 601/230/113010/10/Jand, č. 601/230/113008/10/Jand, č. 601/230/113005/10/Jand, č. 601/230/112988/10/Jand, č. 601/230/112981/10/Jand, všetky zo 7. septembra 2010, žalovaný správny orgán samostatne podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. uložil spoločnosti BYTOČ SK, s.r.o. pokutu vo výške 66,38 eur za nepredloženie hlásenia za jednotlivé zdaňovacie obdobia v lehote do troch mesiacov ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z. z. Daňový subjekt síce proti prvostupňovým správnym rozhodnutiam podal odvolania, avšak tieto boli zamietnuté prvostupňovým správnym orgánom v súlade s ustanovením § 47 ods. 5 písm. d) zákona o správe daní, nakoľko smerovali len proti odôvodneniu rozhodnutí bez toho, aby súčasne boli napadnuté ich výroky. Z administratívneho spisu je ďalej zrejmé, že daňový subjekt žalobu proti oznámeniu Daňového úradu Bratislava II (§ 47 ods. 6 zákona o správe daní) z 21.10.2010 č. 601/230/132489/10/Jand nepodal, a to napriek tomu, že predmetné oznámenie súdnemu prieskumu nepochybne podlieha (k tomu pozri napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžo/297/2008 z 23. júna 2009).

V tomto prípade daňový subjekt si vyššie uvedené povinnosti nesplnil v zákonnej lehote a prehľady za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2005 predkladal vždy s pravidelným oneskorením, teda nedodrzaním stanovenej lehoty. Najvyšší súd uvádza, že táto skutočnosť medzi účastníkmi konania nebola sporná. Spornou zostala otázka, či žalovaný správny orgán pri ukladaní sankcie nemal uplatniť absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej a teda či nemal účastníkovi - daňovému subjektu uložiť jednu sankciu za všetky spáchané delikty.

V rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne i rozhodnutia správnych deliktov, je nevyhnutné vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je subjekt postihnutý. Toto je možné zaručiť len konkretizáciou údajov obsahujúcich popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, prípadne uvedením iných skutočností, ktoré sú potrebné na to, aby skutok nemohol byť zamenený s iným. Takáto miera podrobností je nevyhnutná pre celé sankčné konanie, a to najmä z dôvodu vylúčenia prekážky litispendencie, dvojitého postihu pre rovnaký skutok, pre vylúčenie prekážky veci rozhodnutej, ako i pre určenie rozsahu dokazovania. Až vydané rozhodnutie jednoznačne určí, čoho sa páchatel dopustil a v čom spáchaný delikt spočíva.

Najvyšší súd SR považuje za potrebné zdôrazniť, že i na rozhodovanie o správnych deliktov (v danom prípade správne delikty zakotvené v ustanovení § 35 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov), dopadajú požiadavky čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách, pretože Dohovor v čl. 6 ods. 1 uvádza „akékoľvek trestné obvinenie“.

Na rozdiel od trestného zákona, právne predpisy, ktoré zakotvujú skutkové podstaty správnych deliktov neupravujú postup správnych orgánov pri postihu za súbeh viacerých deliktov. Pri súbehu viacerých správnych deliktov (viacčinný súbeh) pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť z hľadiska analógie legis tzv. absorpčnú zásadu, ktorej podstata spočíva v absorpcii sadzieb, teda že 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 podľa sadzby za najzávažnejší z týchto deliktov. Závažnosť je nutné posudzovať predovšetkým s ohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem proti ktorému delikt smeruje a ku

ktorému je ochrana právnych predpisom určená. Na základe analógie je teda potrebné aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, to znamená, že správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný.

Analogické použitie vyššie uvedenej absorpčnej zásady platí i pri jednočinnom súbahu. Ak je jedným protiprávnym konaním či opomenutím naplnená skutková podstata viacerých správnych deliktov (súbeh), a k ich prejednaniu je príslušný ten istý správny orgán, tak potom tento správny orgán analogicky uloží sankciu vo výmere najprísnejšie trestného zbiehajúceho sa deliktu (zásada absorpčná), pokiaľ osobitný predpis neustanovuje inak.

Uvedenou zásadou sa správne orgány pri ukladaní sankcie vôbec nezaoberali, hoci žalobkyňa namietala, že v danom prípade za predmetné správne delikty jej mala byť uložená iba jediná pokuta.

Najvyšší súd SR považuje za potrebné zdôrazniť, že napriek tomu, že doterajšia judikatúra v oblasti administratívneho trestania sa nedotkla sankcionovania v oblasti daňového práva, tak i v tejto oblasti súdneho prieskumu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov je povinnosťou správneho súdu skúmať, v prípade ak žalobca spáchal viacero správnych deliktov, či mu správca dane pri ukladaní pokuty za tieto delikty nemal v zmysle absorpčnej zásady uplatňujúcej sa v trestnom práve, uložiť iba jednu pokutu ako sankciu za správny delikt najprísnejšie postihnuteľný, a to o to viac, ak túto skutočnosť žalobkyňa namietala.

V predmetnej veci nie je právne relevantná skutočnosť, či išlo o jednočinný alebo viacčinný súbeh správnych deliktov, teda či sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu jedným, alebo siedmimi (ne)konaniami. Najvyšší súd totiž povinnosť správnych orgánov aplikovať pri ukladaní správnych deliktov absorpčnú zásadu miesto zásady sčítacej vyslovil aj v prípade jednočinného súbahu správnych deliktov v rozsudku sp. zn. 5Sž/20/2010. Podľa rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sž/20/2010: „uloženie dvoch samostatných sankcií za jeden a ten istý skutok (čin) za situácie, ak by sa ním porušili dve či viaceré právne povinnosti kvalifikované v jednom zákonom ustanovení (jednočinný súbeh) ... je v rozpore so zásadami správneho trestania vychádzajúcimi z odporúčaní výboru ministrov Rady Európy č. 91/1 zo dňa 13. februára 1991 a konštantnej judikatúry (pozri bližšie napr. ZSP 69/2008).“

V danom prípade najvyšší súd nemôže akceptovať tvrdenie žalovaného, keď sa v podstate bránil tým, že zákon č. 511/1992 Zb. neupravuje ani súbeh správnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukládania pokút za správne delikty. Najvyšší súd SR v tejto súvislosti poukazuje i na skutočnosť, že aj vo veciach priestupkového charakteru sú priestupkové orgány povinné pri ukladaní sankcií rešpektovať príslušné zásady administratívnoprávneho trestania. Správca dane mohol sankcionovať daňový subjekt osobitne po každom porušení zákonom stanovenej povinnosti, aby nenastal v podstate absurdný následok, že sankcia bude napokon uložená v rovnakej výške bez ohľadu na to, či daňový subjekt spácha jeden delikt alebo viacero, keďže pri súbahu viacerých správnych deliktov je potrebné použiť absorpčnú zásadu, ktorej podstata spočíva v absorpcii sadzieb, teda že prísnejší trest pohlcuje miernejší. Zbiehajúce sa delikty pri rovnakých sadzbách pokút by však boli postihnuté len sankciou ako za jeden delikt, čo akiste nie je správne ani motivujúce pre daňový subjekt na riadne plnenie si zákonných povinností. Tu je však potom miesto pre zmenu legislatívy.

Odvolačný súd vychádzajúc z uvedeného prisvedčil žalobkyňi, že pri súbahu viacerých správnych deliktov (viacčinný súbeh) pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť z hľadiska analógie legis tzv. absorpčnú zásadu, ktorej podstata spočíva v absorpcii sadzieb, teda, že prísnejší trest pohlcuje miernejší.

Odvolačný súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúvanej veci nepostupoval v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), keď žalobu zamietol.

Vzhľadom k uvedenému vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu a poukazom na závery uvedené vyššie, odvolací súd námietky žalobkyne, uvedené v odvolaní proti

rozsudku krajského súdu, že rozhodnutia daňových orgánov pri ukladaní sankcie mali uplatniť absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, a teda mali daňovému subjektu uložiť jednu sankciu za všetky spáchané delikty, považoval za dôvodné.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 220 OSP zmenil tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, keďže úspešný žalobca a účastník BYTOČ SK s. r. o. si náhradu trov neuplatnili a žalovaný na ich náhradu nemá právo.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.