



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobkyne: **MUDr. Z. L.**, zastúpenej JUDr. J. H., advokátom, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/222/6388-32782/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-32784/ 2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34073/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34077/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34082/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34083/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34084/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, č. I/222/6388-34085/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/52/2008-70, 4S/53-59/2008 zo dňa 24. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/52/2008-70, 4S/53-59/2008 zo dňa 24. júna 2011 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného, a to v počte 8 rozhodnutí, datovaných zhodne dňom 10.4.2008, tak ako sú uvedené v záhlaví rozsudku, a to i v spojení s 8 rozhodnutiami správca dane Daňového úradu Senec zo dňa 21. januára 2008, keď dospel k záveru, že správne orgány postupovali pri ukladaní pokuty v rozpore so zákonom, keď pri rozhodovaní nerešpektovali čl. 6 ods. 1 Dohovoru a poukázal na to, že trestanie za správne delikty musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. V predmetnej veci podľa krajského súdu bola žalobkyni uložená pokuta podľa ust. § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb., keďže podľa § 49 a nasl. zák. č. 599/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení platnom do 31.5.2008 doručovala všetky hlásenia, prehľady po zákonom stanovenej lehote, a preto jej správca dane uložil pokutu za osem nesplnených povinností po 2000,- Sk, teda 8 krát jej uložil pokutu v rovnakej výške po 2000,- Sk. Krajský súd taktiež poukázal na to, že odborná literatúra zaoberajúca sa trestnoprávnou teóriou rozlišuje okrem iného trestné činy trvajúce a pokračujúce, pričom trvajúce a pokračujúce trestné činy sa posudzujú vždy ako jeden skutok. Opakovane uložiť pokutu tomu istému subjektu za protiprávne konanie rovnakého druhu je možné len vtedy, ak skôr uložená sankcia nesplnila účel. Určenie výšky pokuty v rámci stanoveného rozpätia je síce vecou voľného uváženia, to však neznamená, že môže byť uložená ľubovoľne. Krajský súd dôvodil, že základom interpretácie a aplikácie čl. 1 ods. 1 Ústavy SR je zabezpečenie materiálneho a nie formálneho právneho štátu. Trestanie za správne delikty musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy a poukázal tiež na čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý je i súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a má prednosť pred zákonom, ak zabezpečuje väčší rozsah ústavných práv a slobôd. Krajský súd taktiež poukázal i na Odporúčanie výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách, ktoré bolo schválené Výborom ministrov dňa 13.2.1991 na 452. zasadnutí zástupcov ministrov, ktoré odporúča vládam členských štátov, aby sa vo svojom práve aj praxi riadili zásadami, ktoré vyplývajú z tohto Odporúčania. V zmysle zásady č. 6 tohto Odporúčania je nevyhnutné v rámci správneho konania vo veciach správnych sankcií poskytovať okrem záruk spravodlivého správneho konania v zmysle Rezolúcie (77)31 aj pevne zavedené záruky v trestnom konaní. Podľa názoru krajského súdu správne orgány pri ukladaní sankcií nepostupovali podľa citovaných

pravidiel, a preto v ďalšom konaní bude potrebné, aby vo svojich rozhodnutiach aplikovali na danú vec čl. 6 ods. 1 prvú časť Dohovoru.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalovaný a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 24.6.2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp. aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a žalobu žalobkyne zamietol a nepriznal jej náhradu trov konania. Žalovaný poukázal na čl. 2 ods. 3 Ústavy SR, v zmysle ktorého každý môže konať čo nie je zákonom zakázané a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá. Správne delikty upravené v zákone č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov upravujú zákonom zakázané konanie daňových subjektov, za ktoré zákon stanovuje ako sankciu uloženie pokuty správcom dane. Nižšie špeciálne pravidlá napr. riešiacie súbeh právnych deliktov ani zákonnú analógiu použitia právnych predpisov upravujúcich priestupky či trestné čin a prečiny v konaní správcu dane zákon neobsahuje. V zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. Preto akýkoľvek postup správnych orgánov neupravený zákonom by mohol byť považovaný za nepovolené vybočenie a sankcionovaný rozhodnutím o jeho zrušení alebo jeho nezákonnosti vrátane povinnosti uhradiť vznik spôsobenej škody. Žalovaný poukázal na to, že zákon o správe daní neupravuje ani súbeh správnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty. 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, za ktorý sa ukladá samostatná pokuta je samostatné konanie, v ktorom si daňový subjekt uplatňuje všetky práva a povinnosti. Pokiaľ ide o samostatné správne delikty, za samostatné zdaňovacie obdobia, nemala by sa tu uplatňovať zásada hospodárnosti, ktorá nemôže byť dôvodom pre spojenie týchto konaní. V zmysle ust. § 1a písm. a) zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov je aj pokuta, ktorú spravuje správca dane, a teda aj pokuta, ktorú ukladá podľa § 35 daňou a konanie o uložení pokuty je samostatným daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a vzťahujú sa na ňu normy daňových zákonov. V prípade, žeby bola pripustená analógia, nemohli by byť ničím stanovené jej hranice a poprel by sa tým význam samostatnej právnej úpravy správnych deliktov a nastal by rozpor v tom, či by bolo potrebné v prípade analógie uprednostniť analógiu vo vzťahu k priestupkovej právnej úprave alebo trestnoprávnej úprave. Podľa žalovaného všeobecný charakter právneho predpisu porušeného žalobcom nepostačuje na to, aby bol správny delikt trestný podľa judikatúry Európskeho súdu

pre ľudské práva a taktiež aj podľa judikatúry Ústavného súdu SR, ktoré sa doposiaľ správnymi deliktami v oblasti daní nezaoberali. Žalovaný taktiež poukázal okrem iného na čl. 125 ods. 1 Ústavy SR a na možnú aplikáciu ustanovenia § 109 ods. 1 písm. b) O.s.p. zo strany súdu v danom prípade. Pokiaľ Dohovor v čl. 6 ods. 1 upravuje právo každého v prípade trestného obvinenia, aby nezávislý a nestranný súd rozhodol o oprávnenosti tohto trestného obvinenia je nevyhnutné stanoviť, že Dohovor sa v uvedenom ustanovení netýka spôsobu uloženia sankcií ani v prípade oprávnenosti trestného obvinenia a nestanovuje ani spôsob vymedzenia tohto trestného obvinenia. V danom prípade by sa správny orgán dopustil neoprávneného trestného obvinenia v prípade aplikácie analógie v správnom konaní, pretože na jej použitie nemá žiadny zákonný podklad a je v rozpore so zásadou čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a § 1 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

K odvolaniu žalovaného sa vyjadrila písomne žalobkyňa, ktorá žiadala rozhodnutie krajského súdu ako zákonné potvrdiť. Podľa žalobkyne zo strany žalovaného ide o silne nebezpečný názor, ktorý prezentuje vo svojom odvolaní a podľa nej odvolateľovi ušlo, že dôvody jeho odvolania neprihliadajú na ustanovenie § 1 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.. V danom prípade konanie žalobkyne v postavení daňového subjektu naplnilo skutkovú podstatu prvej vety ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a správca dane jej ako daňovému subjektu mohol uložiť len jednu pokutu. Žalobkyňa poukázala na svoje ponímanie právneho výkladu ust. § 35 ods. 6 zákona o správe daní a podľa nej je právny názor žalovaného absurdný a neudržateľný. Podľa žalobkyne v danom prípade ide o jednotiaci časový úsek a stále je v právnom režime prvej vety ust. § 35 ods. 6 zákona o správe daní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 v spojení s § 214 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného správneho orgánu nie je dôvodné. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 19. októbra 2011 (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy.

Odvolačí súd považuje za potrebné zdôrazniť, že krajský súd v danom prípade rešpektoval právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v zrušujúcom uznesení sp. zn. 2Sžf/9/2010 zo dňa 16.2.2011, keď súdu prvého stupňa predovšetkým vytkol, že dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom sa nevysporiadal s námietkami, ktoré uplatnila žalobkyňa vo svojej žalobe, predovšetkým z hľadiska príslušných zásad administratívno-právneho trestania, keď tvrdila, že ide o previnenie trvajúce a opakované, a preto za daného skutkového a právneho stavu by jej správca dane ako daňovému subjektu mohol uložiť len jednu pokutu vo výške 2000,- Sk a nie 8 pokút po 2000,- Sk.

Najvyšší súd SR považuje za potrebné vzhľadom na dôvody odvolania žalovaného 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 ako daňový subjekt 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 namietla.

Krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku správne a dôvodne poukazuje i na Odporúčanie výboru ministrov č. R(91)1 pre členské štáty o správnych sankciách, schválené Výborom ministrov dňa 13.2.1991, ktoré odporúča vládam členských štátov, aby sa vo svojom práve aj praxi riadili zásadami, ktoré vyplývajú z tohto Odporúčania. Z tohto Odporúčania Výboru ministrov taktiež podľa názoru odvolacieho súdu vyplýva, že pri ukladaní administratívnych sankcií platia analogicky základné podmienky ukladania sankcií trestných s tým, že správny postih protiprávneho chovania možno uplatniť len v primeranej lehote a že každé konanie smerujúce k správne potrestaniu musí byť uzatvorené konečným rozhodnutím. Povinnosť dokazovania spočíva na správnom orgáne. Správny akt, ktorým je ukladaná sankcia, musí byť vždy preskúmateľný z hľadiska zákonnosti nezávislým a nestranným súdom. Správne taktiež konštatuje krajský súd, že toto

Odporúčanie sa vzťahuje jednak na pokuty alebo iné opatrenia trestnej povahy bez ohľadu na to, či majú peňažnú alebo inú povahu.

Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd správne poukazuje i na Rezolúciu (77)31 z 28.9.1977.

Najvyšší súd SR taktiež považuje opätovne za potrebné zdôrazniť, že i na rozhodovanie o správnych deliktoch (v danom prípade správne delikty zakotvené v ust. § 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“.

Odvolací súd akceptuje argumentáciu žalovaného, že v danom prípade išlo o samostatnosť jednotlivých zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spáchané. Ušlo však podľa názoru odvolacieho súdu pozornosti žalovaného ako i správcu dane, že hoci išlo o „samostatnosť zdaňovacích období“ v danom prípade, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, avšak správca dane rozhodoval o všetkých jednotlivých správnych deliktoch spôsobených žalobkyňou ako daňovým subjektom nie však osobitne po právoplatnom rozhodnutí týkajúcom sa príslušného zdaňovacieho obdobia, ale rozhodoval v ten istý deň, a to 21.1.2008, 8 samostatnými rozhodnutiami. V danom prípade vzhľadom na tieto skutočnosti nič, podľa názoru odvolacieho súdu, nebránilo správcovi dane Daňovému úradu Senec, aby v príslušnom konaní rešpektoval zásady administratívnoprávneho trestania naviac, keď žalobkyňa dôvodila tým, že z jej strany ide o previnenie trvajúce a opakované a mala by jej byť uložená iba jedna pokuta ako sankcia za nesplnenie si zákonom stanovenej povinnosti.

Taktiež správne konštatuje krajský súd, že Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd má v danom prípade prioritu pred vnútroštátnym zákonom, ak zabezpečuje väčší rozsah ústavných práv a slobôd. Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd je publikovaný v Zbierke zákonov pod č. 209/1992 Zb. Je teda i súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky.

V danom prípade Najvyšší súd SR nemôže akceptovať tvrdenie žalovaného, keď sa v podstate bráni tým, že „zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov neupravuje ani súbeh správnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty“. Odvolací súd 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. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva je potrebné dokonca i sankcie v priestupkových veciach vo forme pokuty považovať za sankcie represívneho charakteru, a v týchto prípadoch dospel Európsky súd pre ľudské práva k záveru, že taktiež ide o trestné veci, a to bez ohľadu na relatívne nízke sankcie.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR nemohol odvolaniu žalovaného vyhovieť a napadnutý rozsudok krajského súdu ako zákonný v zmysle ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR v zmysle ust. § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Žalobkyni napriek úspechu v odvolacom konaní trovy prakticky nevznikli a nakoľko žalovaný v odvolacom konaní úspech nemal, rozhodol odvolací súd tak, že účastníkom trovy odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 19. októbra 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová