

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/9/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012200004
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7012200004.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: Rami Imeri AIDA, Poštová 2, Košice v zastúpení JUDr. Vladislav Vašiv, advokát, Vrátna 28, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/19212-107495/2011/999541-r zo dňa 12. októbra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/1/2012-31 zo dňa 27. septembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/1/2012-31 zo dňa 27. septembra 2012, m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/19212-107495/2011/999541-r zo dňa 12. októbra 2011 z r u š u j e a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 136 eur k rukám jeho právneho zástupcu JUDr. Vladislava Vašiv v lehote 15 dní od nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia.

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/1/2012-31 zo dňa 27. septembra 2012, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej len O.s.p.), zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/19212-107495/2011/999541-r zo dňa 12. októbra 2011, ktorými žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon o správe daní) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice I. č. 695/230/63727/11/Ben zo dňa 22. júla 2011, ktorým mu bola uložená pokuta podľa ust. § 35 ods. 8 v nadväznosti na § 110i zákona č. 511/1992 Zb. v sume 6.600 Eur. O trovách konania rozhodol krajský súd poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, keďže nebol v konaní úspešný.

Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, potom čo preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, nedôvodnosť žalobných námietok. Podľa jeho názoru bol skutkový stav správnymi orgánmi zistený dostatočne, vychádzajúce zo skutočností zistených miestnym zisťovaním v

prevádzke žalobcu a rozhodnutie žalovaného bolo riadne odôvodnené, čím bol konvalidovaný nedostatok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa. Skutočnosti ktoré žalobca uvádzal v žalobe považoval krajský súd za irelevantné, pretože pri administratívnom delikte sa jedná o objektívnu zodpovednosť a skutok sa preukázateľne stal. Rovnako krajský súd považoval správnym orgánom uloženú pokutu ako i jej výšku za súladnú s ust. § 35 ods. 8 zákonom č. 511/1992 Zb., majúc za to, že žalovaný uloženie pokuty a jej výšku taktiež dostatočne vo svojom rozhodnutí zdôvodnil. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj správca dane sú zákonné.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca z dôvodu podľa ust. § 205 ods. 2 písm. a/ v spojitosti s ust. § 221 ods. 1 písm. h/ a podľa ust. § 205 ods. 2 písm. c/ O.s.p.. V dôvodoch odvolania žalobca vyslovil názor, že krajský súd nedostatočne zistil skutkový stav a nevykonal navrhnuté dôkazy potrebné pre zistenie rozhodujúcich skutočností. Žalobca namietal, že krajský súd sa vôbec nevysporiadal s dôkazom ním navrhnutým, a to s rozhodnutím žalovaného č. I/223/22597-122831/2011/999541-r, v ktorom správny orgán v skutkovo obdobnom prípade poukázal na nedostatočnosť miestneho zisťovania a zrušil prvostupňové rozhodnutie správca dane o uložení pokuty v sume 6 600 Eur. Žalobca mal za to, že predložený dôkaz má však podstatný charakter, pretože poukazuje na skutočnosť, že správny orgán v skutkovo zhodnom prípade rozhodol inak, čo je podľa jeho názoru v rozpore so základnou zásadou pri správe daní a to, že správca dane dbá, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali nedôvodné rozdiely.

Za nesprávny považoval záver krajského súdu o tom, že žalovaný v dostatočnej miere odôvodnil a vysvetlil výšku uloženej pokuty. Naďalej zotrval na tom, že správny orgán pri uložení výšky pokuty porušil povinnosti vyplývajúce mu z ust. § 35 ods. 16 zák. č. 511/1992 Zb., na základe ktorej mal prihliadať na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Odôvodnenie uloženej výšky pokuty považoval žalobca za nedostatočné, nakoľko nie je možné z uvedeného vyvodit' záver, že vzniknutý protiprávny stav je tak závažný, aby výška uloženej pokuty bola na jej hornej hranici. Vytykal správne orgánu, že nebral do úvahy trvanie a následky protiprávneho stavu teda, či pôvodne nenablokovaný tovar bol následne nablokovaný, čím porušil svoje zákonné povinnosti rozhodujúce pri určení výšky pokuty. Na základe toho mal žalobca za to, že výška predmetnej pokuty je v rozpore so zákonom a krajský súd nesprávne právne posúdil vec tým, že konštatoval, že správny orgán vo svojom rozhodnutí v dostatočnej miere odôvodnil a vysvetlil výšku udelenej pokuty. Vzhľadom na uvedené navrhol odvolaciemu súdu, aby odvolaním napadnuté rozhodnutie krajského súdu z v odvolaní uvedených dôvodov zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný sa vo svojom vyjadrení k podanému odvolaniu pridržiaval svojho vyjadrenia, ktoré podal k samotnej žalobe, s poukazom na to, že žalobca uviedol v odvolaní v podstate tie isté dôvody, ktoré uviedol v žalobe. Vzhľadom na uvedené preto navrhol, aby odvolací súd rozhodnutie krajského súdu ako vecne správne potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, 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 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice I. č. 695/230/63727/11/Ben zo dňa 22. júla 2011, ktorým mu bola uložená pokuta podľa ust. § 35 ods. 8 v nadväznosti na § 110i zákona č. 511/1992 Zb. v sume 6.600 Eur. 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 v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami

uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o uložení pokuty podľa ust. § 35 ods. 8 v nadväznosti na § 110i zákona č. 511/1992 Zb. v sume 6.600 Eur za nepoužitie elektronickej pokladnice daňovému subjektu - žalobcovi.

V správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (244 ods. 1 O.s.p.).

Sudy v správnom súdnictve prejednávajú na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Odvolací súd dáva do pozornosti, že 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 a 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).

Podľa § 250i ods. 2 O.s.p. ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúmvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmvajúc súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia. (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa ust. § 110i ods. 1, 2, 3 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, konanie o uložení pokuty podľa § 35 ods. 8 až 12 v znení účinnom k 28. februáru 2009 a blokovej pokuty podľa § 35a v znení účinnom k 28. februáru 2009, ktoré bolo začaté, avšak nebolo právoplatne ukončené k 28. februáru 2009 sa dokončí podľa zákona účinného k

28. februára 2009.

Za porušenie ustanovení doterajšieho predpisu, (vyhl. 55/1994 Z. z.) o ktorom sa k 28. februáru 2009 nevedelo konanie, sa uloží pokuta podľa zákona účinného k 28. februáru 2009.

Ak osoba podľa § 35 ods. 8 v znení účinnom od 1. marca 2009 používa v súlade s osobitným predpisom (§ 18 ods. 1 zák. č. 289/2008 Z. z.) pokladnicu podľa doterajšieho predpisu, (vyhl. 55/1994 Z. z.) za porušenie ustanovení doterajšieho predpisu, sa uloží pokuta podľa zákona účinného k 28. februáru 2009.

Podľa ust. § 35 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom k 28. februáru 2009, ak správca dane, ktorým je daňový úrad, zistí, že daňový subjekt nepoužil elektronickú registračnú pokladnicu, uloží mu pokutu od 10 000 Sk do 100 000 Sk. (331.94 Eur do 3319.39 Eur) Pri každom ďalšom zistení správca dane, ktorým je daňový úrad, uloží pokutu od 20 000 Sk do 200 000 Sk. (663.88 Eur do 6638.78 Eur) Nepoužívanie elektronickej registračnej pokladnice sa považuje za osobitne závažné porušenie tohto zákona; správca dane, ktorým je daňový úrad, môže po prvom opakovanom zistení namiesto pokuty podľa druhej vety podať podnet na zrušenie živnostenského oprávnenia alebo pozastavenie prevádzkovania živnosti.

Podľa ust. § 35 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. v znení účinnom k 28.2.2009, správca dane pri ukladaní pokuty podľa odsekov 4, 5, 7 až 12 prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.

Podľa ust. § 97 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb. v platnom znení daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb, je povinný na účely evidencie tržieb používať elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou v rozsahu a za podmienok ustanovených všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 2.

Ministerstvo upraví všeobecne záväzným právnym predpisom termín, rozsah, podmienky a ďalšie podrobnosti používania elektronických registračných pokladníc s tlačiarňou a spôsob vedenia evidencie tržieb.

Podľa ust. 18 ods. 1 zák. č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v znení účinnom v rozhodnom čase, podnikateľ, ktorý má povinnosť používať elektronickú registračnú pokladnicu na evidenciu tržieb, môže používať elektronickú registračnú pokladnicu podľa doterajšieho predpisu (vyhl. 55/1994 Z. z.) najneskôr do 31. decembra 2011. Pri používaní takejto elektronickej registračnej pokladnice podnikateľ postupuje podľa doterajšieho predpisu (vyhl. 55/1994 Z. z.) najneskôr do 31. decembra 2011.

Podľa ust. 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou, subjekt pri predaji tovaru alebo a poskytovaní služieb vydáva kupujúcemu doklad vyhotovený pokladnicou, ktorého kópia sa uchováva na kontrolnej páske v pokladnici, s výnimkou evidencie podľa § 3 ods. 10.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov nálezite nepostupovali v intenciách citovaných právnych noriem, keď svoje rozhodnutia v časti zdôvodnenia ukladania pokuty a jej výšky nálezite nezdôvodnili a súčasne žalovaný sa výrokom preskúmaného rozhodnutia odchýlil od zákonnej úpravy, majúce za následok nepreskumatelnosť ich rozhodnutí v časti uloženej pokuty pre nedostatok dôvodov.

Z obsahu spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis odvolací súd zistil, že dňa 1. júla 2011 bola u žalobcu vykonaná kontrola zameraná na dodržiavanie ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. a vyhlášky č. 55/1994 Z. z. v nadväznosti na § 18 ods. 1 zák. č. 289/2008 Z. z.. Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 698/320/56727/11/Šem zo dňa 1.7.2011 vyplývajú kontrolné zistenia a to, že daňový subjekt nepoužil elektronickú registračnú pokladnicu, čím porušil ust. § 97 zák. č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ust. § 18 ods. 1 zák. č. 289/2008 Z. z. a nebol vydaný doklad z elektronickej registračnej pokladnice, čím bolo porušené ust. § 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 Z. z.. Uvedené vychádza

zo zisteného skutkového stavu - vykonaného kontrolného nákupu v prevádzke žalobcu v OC Hypernova - U. v Košiciach v hodnote 1,80 Eur, pričom zmrzlina bola predavačkou vydaná a servírovaná do dvoch pohárov, boli prijaté peniaze za kontrolný nákup v sume 20 Eur, boli vydané zvyšné peniaze, avšak tovar nebol natypovaný do pokladnice (nezaevidovaný nákup) a nebol vydaný pokladničný doklad. Z vyjadrenia predávajúcej osoby zaznamenatej v predmetnej zápisnici z miestneho zisťovania vyplýva, že tá nezaevidovala tovar z dôvodu náhleho úmrtia matky kolegyne a obrovského stresu.

Daňový úrad Košice I rozhodnutím zo dňa 22. júla 2011, č. 695/230/63727/11/Ben daňovému subjektu - žalobcovi uložil pokutu podľa ust. § 35 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. v sume 6.600 Eur.

Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. I/223/19212-107495/2011/999541-r zo dňa 12.10.2011 rozhodol tak, že podľa § 48 ods.5 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie Daňového úradu Košice I zo dňa 22. júla 2011, č. 695/230/63727/11/Ben, ktorým bola uložená pokuta podľa ust. § 35 ods. 8 v nadväznosti na § 110i zákona č. 511/1992 Zb. v sume 6.600 Eur (vypísaná slovom) za nepoužitie elektronickej registračnej pokladnice daňovému subjektu - žalobcovi, potvrdzuje. Preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného je predmetom konania podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Z výroku rozhodnutia správcu dane zo dňa 22. júla 2011, č. 695/230/63727/11/Ben, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 6.600 Eur nevyplyva špecifikácia správneho deliktu, ktorého sa mal žalobca dopustiť, a za ktoré porušenie sa mu ukladá pokuta, pričom riadne formulovaný výrok a v ňom konkrétny popis skutku je nezastupiteľná časť rozhodnutia, z ktorého je možné zistiť, či a aká povinnosť bola porušená a aké opatrenia, či sankcie boli uložené. V odôvodnení rozhodnutia správca dane v časti zdôvodnenia uloženia pokuty a jej výšky len konštatoval bez bližšej špecifikácie, že pri určení výšky pokuty vzal do úvahy skutočnosť, že u daňového subjektu v minulosti už viackrát došlo k zisteniu porušenia vyhlášky MF SR č. 55/1994 Z. z. v znení neskorších predpisov; daňovému subjektu bola v minulosti už štyrikrát uložená pokuta za nepoužívanie ERP; zároveň bola daňovému subjektu uložená dvakrát pokuta za nevydanie dokladu z ERP; priamo v prevádzke na M. ulici v OC U. bolo posledne dňa 26. novembra 2010 zistené, že nebol vydaný doklad z ERP.

Žalovaný správny orgán rozhodnutím zo dňa 12. októbra 2011, č. I/223/19212-107495/2011/999541-r odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil, pričom do výroku doplnil, že pokuta bola uložená za nepoužitie elektronickej registračnej pokladnice. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný v časti zdôvodnenia uloženia pokuty a jej výšky konštatoval, že správca dane zápisnicou vyhotovenou v prevádzke daňového subjektu preukázal porušenie povinnosť zaevidovania tržieb v ERP a vzhľadom na túto skutočnosť, je postup správcu dane pri uložení pokuty podľa § 35 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. právne opodstatnený; nepoužívanie ERP sa považuje za osobitne závažné porušenie tohto zákona; keďže daňový subjekt opakovane porušil povinnosti vyplývajúcej z vyhlášky MF SR o ERP, správca dane uložil pokutu na hornej hranici zákonom stanoveného rozpätia (pri každom ďalšom porušení), tak ako mu to zákon umožňuje.

Zo skutkových zistení vyplýva, že správca dane ako aj žalovaný správny orgán sa v odôvodnení svojich rozhodnutí v nedostatočnej miere vysporiadali so zákonnými kritériami uvedenými v ust. § 35 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v platnom znení, na ktoré je nutné brať ohľad pri ukladaní pokuty za správny delikt, keď správca dane v dôvodoch rozhodnutia len skonštatoval, že pri ukladaní výšky pokuty prihliadol na skutočnosť, že žalobca bol za porušenie povinnosti, kladenej mu v danom prípade za vinu, už v minulosti sankcionovaný, pričom bližšie nešpecifikoval tieto porušenia a žalovaný v dôvodoch rozhodnutia skonštatoval, že daňový subjekt opakovane porušil právnu povinnosť, a preto treba považovať postup správcu dane, pokiaľ uložil sankciu na hornej hranici zákonného rozpätia, za zákonný. Odvolací súd takýto postup správnych orgánov oboch stupňov nemohol považovať za súladný so zákonom, keďže uloženie sankcie daňovému subjektu je zásadný zásah do jeho práv a právom chránených záujmov, a preto v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len Dohovor) bolo povinnosťou správcu dane ako aj žalovaného náležite odôvodniť výšku uloženej sankcie. Pokiaľ správne orgány oboch stupňov uložili sankciu na hornej hranici zákonného rozpätia bolo ich povinnosťou aj náležite uviesť konkrétne dôvody svojho rozhodnutia. Keďže v danom prípade tieto dôvody neuviedli, zaťažili svoje rozhodnutia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Otázkou odôvodnenia sa už viackrát

zaoberala judikatúra Najvyššieho súdu ako aj judikatúra Ústavného súdu Slovenskej republiky.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že Ústavný súd Slovenskej republiky v ustálenej judikatúre problematike týkajúcej sa povinnosti súdov (čo možno aplikovať aj na orgány verejnej správy) náležite zdôvodniť svoje rozhodnutie venoval značnú pozornosť. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze č. sp. zn. III. ÚS 36/2010 konštatoval, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov (teda aj orgánov verejnej správy) sa uskutočňuje v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu; jedným z týchto princíпов, predstavujúcim súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní, je aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia odôvodniť, spôsobom zakotveným v zákonom ustanovení. Z odôvodnenia totiž musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej.

Správny orgán by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Správny orgán je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia (Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 114/08) a tým musí súčasne vychádzať z toho, že je povinný poskytovať v konaní materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov (§ 1 O.s.p.), na ktorú skutočnosť poukazuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v rozhodnutiach (napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09).

Uvedenou problematikou sa už viackrát zaoberal aj Európsky súd pre ľudské práva (napr. rozhodnutie Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, séria A, č. 254-B, s. 49, § 30).

S poukazom na uvedené odvolaciu súdu sa javí odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v danej veci v časti zdôvodnenia výšky uloženej pokuty, ako jednostranné a formalistické, a teda ako zjavne nezdôvodnené a tým aj nesúladné s právami podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

V danej súvislosti však najvyšší súd dáva do pozornosti žalobcu, že v administratívnom konaní, predmetom ktorého je zisťovanie správneho deliktu a uloženie sankcie zaň, je podstatné, či účastník správneho konania, ktorý sa mal svojim postupom dopustiť porušenia zákona, správny delikt spáchal a podmienky, za ktorých k spáchaniu došlo, ako aj následky ním vzniknuté môžu mať vplyv len na výšku sankcie, ktorú zákon predpokladá za spáchanie správneho deliktu. Zodpovednosť u právnických osôb za správny delikt sa zakladá na zásade objektívnej zodpovednosti, ktorá vyplýva aj z ustanovení zákona o správe daní.

Súčasne odvolací súd považoval procesný postup žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu v rozpore s ust. § 48 zákona č. 511/1992 Zb.. V zmysle uvedenej právnej úpravy odvolací správny orgán po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane môže rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmeniť alebo zrušiť inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. V rozpore s uvedeným však žalovaný napriek tomu, že rozhodnutie správcu dane potvrdil, napadnuté rozhodnutie vo výroku doplnil tak, že vo výroku svojho rozhodnutia uviedol skutok, za ktorý bola žalobcovi pokuta uložená, a preto v súlade so zákonom mal rozhodnutie správcu dane zmeniť a následne tak potom mohol do výroku doplniť špecifikáciu správneho deliktu, ktorým daňový subjekt porušil zákonnú povinnosť a za ktorý sa mu pokuta ukladá. Vzhľadom k takémuto procesne chybnému postupu doplnením špecifikácie skutku, za ktorý bola pokuta udelená, žalovaný zaťažil preskúmané rozhodnutie vadou nejasnosti a nepresnosti výroku svojho rozhodnutia.

V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti judikatúru najvyššieho súdu, ktorá vychádza z čl. 6

ods. 1 veta prvá Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, z Odporúčania výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách schváleného Výborom ministrov 13. februára 1991 (ďalej aj „odporúčanie o správnych sankciách“) ako aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok Neumeister v. Rakúsko z júla 1976). Podľa formulovanému názoru najvyššieho súdu musí trestanie za správne delikty (priestupky, správne delikty právnických osôb a správne delikty fyzických osôb - podnikateľov) podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. Je preto nevyhnutné poskytnúť záruky a práva, ktoré sú zakotvené v trestnom zákone a trestnom poriadku nielen obvinenému z trestného činu, ale aj subjektu, voči ktorému je vyvodzovaná administratívnoprávna zodpovednosť, čo napokon vyplýva aj zo zásady č. 6 odporúčania o správnych sankciách, podľa ktorej 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. Nemožno pritom opomenúť, že hranice medzi trestnými deliktami, za ktoré ukladá trest súd a správnymi deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené prirodzeno-právnymi princípmi. Vychádzajúc z uvedeného je preto v rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne i rozhodnutia o iných správnych deliktoch, nevyhnutné vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je subjekt postihnutý. To 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 podrobnosti je nevyhnutná pre celé sankčné konanie, a to najmä z dôvodu vylúčenia prekážky litispendencie, dvojitého postihu pre rovnaký skutok, pre vylúčenie prekážky vecí rozhodnutej, pre určenie rozsahu dokazovania a to aj pre zabezpečenie riadneho práva na obhajobu. Až vydané rozhodnutie jednoznačne určí, čoho sa páchatel dopustil a v čom spáchaný delikt spočíva. Jednotlivé skutkové údaje sú rozhodné pre určenie totožnosti skutku, vylučujú pre ďalšie obdobie možnosť zámeny skutku a možnosť opakovaného postihu za rovnaký skutok, pritom je potrebné odmietnuť úvahu o tom, že postačí, ak tieto náležitosti sú uvedené len v odôvodnení rozhodnutia. Ak správny orgán neuvedie tieto náležitosti do výroku svojho rozhodnutia, poruší zásady administratívneho trestania a postihne tak výrok svojho rozhodnutia vadou nepreskúmateľnosti pre jeho nezrozumiteľnosť. Záver o nevyhnutnosti úplnej špecifikácie iného správneho deliktu (z hľadiska vecného, časového a miestneho) plne korešponduje i medzinárodným záväzkom Slovenskej republiky. Je potrebné pripomenúť, že i na rozhodovanie o iných správnych deliktoch dopadajú požiadavky čl. 6 ods. 1 Dohovoru, keď dohovor v článku 6 ods. 1 uvádza „akékoľvek trestné obvinenie“, je potrebné poskytnúť záruku tomu, kto je obvinený v trestnom konaní, ako aj v správnom konaní, pre podozrenie zo spáchania správneho deliktu. Takto vykladá dohovor stabilne i judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva a rovnako judikoval Ústavný súd Slovenskej republiky (pozri napr. nález sp. zn. III ÚS 2310/2010-38 zo dňa 25. augusta 2010).

Vzhľadom na uvedené rozhodol odvolací súd v zmysle ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. tak, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 250j ods.2 písm. d/ O.s.p..

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd v zmysle § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a s § 250k ods.1 O.s.p.. Žalobcovi priznal náhradu trov konania z dôvodu jeho úspechu v tomto konaní. V zmysle § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 151 ods.1, 2 O.s.p. súd priznal žalobcovi len náhradu trov konania vyplývajúce zo spisu (zaplatený súdny poplatok za žalobu v sume 66 € a súdny poplatok za odvolanie v sume 70 €), pretože právny zástupca žalobcu v zákonnej lehote náhradu trov právneho zastúpenia súdu nepredložil.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona 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 nie je prípustný opravný prostriedok.