

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne: **MUDr. Z. L.**, *zastúpenej* *JUDr. J. H.*, *advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu 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 a č. I/222/6388-34085/2008/992120-r zo dňa 10. apríla 2008, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4 S 52/2008-38, 4 S 53-59/2008 zo dňa 29. januára 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 4 S 52/2008-38, 4 S 53-59/2008 zo dňa 29. januára 2010 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d' a ľ š i e k o n a n i e.**

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti 8 rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorými žalovaný potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Senec o uložení pokuty žalobkyni vo výške 2000,- Sk za nepredloženie hlásenia o vyúčtovaní

dane a o úhrade príjmov zo závislej činnosti za rok 2005 a 2006, za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkov na daň z vyplatených príjmov zo závislej činnosti a o daňovom bonuse za tretí štvrtrok 2005, štvrtý štvrtrok 2005, štvrtý štvrtrok 2006, prvý štvrtrok 2007, druhý štvrtrok 2007 a tretí štvrtrok 2007 v zákonom predpísanej lehote a teda žalobkyni správca dane uložil celkovo 8 pokút v sume po 2000,- Sk. Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný ako i správca dane postupovali súladne so zákonom pri uložení celkove 8 pokút, pretože v danom prípade i podľa názoru krajského súdu ide o previnenie trvajúce a opakované, a preto v zmysle § 35 ods. 6 vety poslednej zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov je možné uložiť viacero pokút. Poukázal na to, že správne súdy pri skúmaní zákonnosti rozhodnutia o uložení sankcie preberajú od správneho orgánu nielen vykonané dôkazy ale aj jeho právne hodnotenie protiprávneho konania fyzickej alebo právnickej osoby. Iným hodnotením, ktoré by bolo v rozpore s hodnotením dôkazov správneho orgánu, by správny súd neprípustným a nezákonným spôsobom zasiahol do práva voľného hodnotenia dôkazov, ktoré patrí správne orgánu. Z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu krajský súd mal preukázané, že správcovi dane – Daňovému úradu Senec žalobkyňa v 8 prípadoch doručovala všetky hlásenia a prehľady po zákonom stanovenej lehote, až dňa 21.01.2008, a preto za každé samostatné uvedené porušenie povinnosti, vyplývajúcej z ustanovenia § 49 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov uložil správca dane podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalobkyni pokutu vo výške 2000,- Sk. Taktiež podľa názoru krajského súdu nebolo možné stotožniť sa s námietkou žalobkyne, že za viacero zdaňovacích období jej mal správca dane uložiť len jednu pokutu, pretože podľa krajského súdu zákon č. 511/1992 Zb. a ani žiaden iný právny predpis vzťahujúci sa k úprave zákonnej povinnosti predkladať hlásenia a prehľady správcovi dane v zákonom stanovenej lehote neupravuje možnosť uložiť jednu pokutu za viacero zdaňovacích období. Zákaz kumulácie sankcií podľa ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. sa týka postupu správneho orgánu pri zistení spôsobu splnenia povinností v zmysle § 49 zákona č. 595/2003 Z.z., čo nesúvisí s počtom porušení daňových povinností.

Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalobkyňa a žiadala, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako nezákonný zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Podľa žalobkyne krajský súd nekriticky a bez argumentu ponechal nezmenených 8 uložených pokút za porušenie ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, napriek tomu, že podľa prvej alebo druhej vety je správca dane oprávnený daňovému subjektu uložiť len jednu pokutu. Podľa žalobkyne pri hlásení alebo prehľade sa neposudzuje každé štvrťročné hlásenie a za opakované porušenie povinností daňového subjektu podľa § 35 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov môže správca dane uložiť len jednu pokutu. Je neprijateľnou argumentácia krajského súdu na strane 4 odsek 4 napadnutého rozsudku v tom, že sa argumentuje samostatným „zdaňovacím obdobím“. Zákonodarcu alternuje buď hlásenie alebo prehľad, buď dodatočne v omeškaní z vlastnej iniciatívy alebo v lehote určenej po výzve správcom dane. Teda ak nepodá daňový subjekt celoročné hlásenie, napr. za rok 2005 a prehľad o zrazených a odvedených preddavkov za štvrtý štvrťrok 2005, ide o porušenie podľa prvej vety ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a správca dane môže daňovému subjektu uložiť len jednu pokutu vo výške 66,38 €. Krajský súd vôbec nezdôvodnil, prečo nejde o jedno previnenie a prečo bolo uložených 8 pokút, pričom pri predkladaní hlásení alebo prehľadov možno uložiť len jednu pokutu. V danom prípade taktiež správca dane nedal ani výzvu na doručenie prehľadu alebo hlásenia a aj preto možno uložiť iba jednu pokutu vo výške 2000,- Sk.

Žalovaný správny orgán sa písomne k odvolaniu žalobkyne vyjadril a žiadal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Podľa žalovaného právny názor krajského súdu, keď sa stotožnil so závermi daňových orgánov, je správny a poukázal na to, že nie je možné sa stotožniť s tvrdením žalobkyne, že v danom prípade mala byť uložená iba jedna pokuta za previnenie trvajúce a opakované.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 214 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné, a preto odvolací súd napadnuté uznesenie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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

Podstatou správneho súdництва je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide.

Úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Súd v správnom súdnictve preskúma rozhodnutie a postup orgánov verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (t.j. v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je súd viazaný. Súd je garantom dodržiavania zákonnosti správnym orgánom. Rešpektovanie princípov zákonnosti musí vyjadriť v rozhodnutí, ktoré je výsledkom preskúmania rozhodnutia správneho orgánu tak, aby jeho rozhodnutie bolo preskúmateľné v konaní pred odvolacím súdom. Základným predpokladom takejto preskúmateľnosti je dostatok dôvodov, ich jasná formulácia a priradenie týchto dôvodov ku konkrétnym okolnostiam posudzovanej veci.

V konaní o žalobe proti rozhodnutiu a postupu správneho orgánu sa súd riadi dispozičnou zásadou, ktorej vykonaním je ustanovenie § 249 ods. 2 O.s.p. Činnosť správneho súdu je ohraničená vymedzeným rámcom žalobných bodov a súd sa musí obmedziť na skúmanie napadnutého rozhodnutia len v tomto smere, ak však nejde o vadu, na ktorú musí prihliadnuť z úradnej povinnosti (§ 250i ods. 3 O.s.p.). V danom prípade, ako vyplýva z administratívneho spisu ako i z dôvodov napadnutého rozsudku krajského súdu, tak za každé samostatné uvedené porušenie povinnosti, vyplývajúcej z ustanovenia § 49 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, uložil správca dane podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov žalobkyňi 8 pokút vo výške 2000,- Sk, keď správca dane ako i žalovaný a v preskúmovacom konaní i krajský súd mali za preukázané, že žalobkyňa v predmetných 8 prípadoch doručovala všetky hlásenia a prehľady po zákonom stanovenej lehote až dňa 21.01.2008.

V prejednávacom prípade sa krajský súd podľa názoru najvyššieho súdu dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s námietkami, ktoré uplatnila žalobkyňa vo svojej žalobe, predovšetkým z hľadiska príslušných zásad administratívnoprávneho trestania, keď žalobkyňa 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.

V rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne i rozhodnutia správnych deliktoch, 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 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.

Analogické použitie vyššie uvedenej absorpčnej zásady platí i pri jednočinnom súbehu. 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 ako i krajský súd vôbec nezaoberali, hoci žalobkyňa namietala, že v danom prípade za predmetné správne delikty jej mala byť uložená iba jediná pokuta. Ani krajský súd vôbec skutkovo a právne nezdôvodnil, prečo by žalobkyňa mala byť sankcionovaná príslušnou pokutou za každý správny delikt a v podstate iba prijal právne závery správnych orgánov bez bližšieho právneho zdôvodnenia.

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 viaceré 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.

Uvedeným postupom krajského súdu bola podľa názoru Najvyššieho súdu SR žalobkyni ako účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom. Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie postup súdu, ktorým znemožnil účastníkovi konania realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok dáva. Procesným právom účastníka je i právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite, skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť

možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnuté v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutie správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Aj keď s ohľadom na judikatúru ESĽP nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nie len odkazovať na určité časti zákonov (napr. rozsudok ESĽP RUIZ Torija proti Španielsku z 09.12.1994).

Nakoľko v prejednávanom prípade nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri utváraní si záveru o skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považuje námietky žalobkyne za neopodstatnené, je nutné považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, ktorý nedáva dostatočné záruky preto, že nebol vydaný spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti musel preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.).

V ďalšom konaní krajský súd vec prejedná znova v medziach podanej žaloby s prihliadnutím aj na dôvody odvolania, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami žalobkyne a znova vo veci rozhodne a rozhodnutie riadne odôvodní.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

**P o u ě n i e :** Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 16. februára 2011

**JUDr. Elena Kováčová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová