



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **M.**, bytom T., zastúpeného **Mgr. Soňou Grošaftovou**, advokátkou so sídlom v Žiline, Makovického 7, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/1953-23952/2011/990618-r z 28. februára 2011, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/40/2011-48 zo dňa 04. októbra 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/40/2011-48 zo 04. októbra 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/1953-23952/2011/990618-r z 28. februára 2011 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/231/100582/10/Syko zo dňa 23. novembra 2010 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 eur titulom súdneho poplatku a 467,11 eura titulom trov právneho zastúpenia do rúk Mgr. Sone Grošaftovej, advokátky so sídlom v Žiline, Makovického 7, do troch dní.

### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobou žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/226/1953-23952/2011/990618-r z 28. februára 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/231/100582/10/Syko zo dňa 23. novembra 2010. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“) pokutu za porušenie nepeňažnej povinnosti vyplývajúcej z ustanovenia § 15 ods. 6 písm. d/ a g/ zákona o správe daní.

Krajský súd v Trenčíne preskúmal napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že daňová kontrola u žalobcu začala dňom 09. marca 2009 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly. V tento deň neboli žalobcom predložené potrebné doklady. Z toho dôvodu boli žalobcovi prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne zaslané viaceré výzvy na predloženie dokladov. Kontrolná skupina vykonala taktiež miestne zisťovanie a ústne pojednávanie s cieľom zabezpečiť všetky doklady potrebné pre výkon daňovej kontroly. Výzvy, ktoré boli zasielane sú konkrétne, jednoznačne a zrozumiteľné. Žalobca v nich bol taktiež upozornený na následky nesplnenia povinnosti. Krajský súd konštatoval, že nie je možné považovať postup žalovaného za nezákonný, ak si podklady k daňovej kontrole zabezpečil aj z dokladov zaistených Prezídiom Policajného zboru Slovenskej republiky. Práve naopak, správca dane ma povinnosť prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, a teda aj na doklady zabezpečené políciou. Čo sa týka skutočnosti, že výzvy boli zasielane splnomocnenej zástupkyňi a nie žalobcovi, súd poukazuje na to, že osobne bol žalobca vyzvaný na splnenie povinnosti 07. augusta 2009 v zápisnici o ústnom pojednávaní a 17. augusta 2009 v zápisnici o miestnom zisťovaní. Na opakované výzvy, ktoré boli zasielane splnomocnenej zástupkyňi, žalobca reagoval čiastočným predkladaním dokladov, ako aj písomnými odpoveďami na výzvy. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadne toho, že splnomocnenej zástupkyňi nebolo udelené generálne plnomocenstvo na všetky daňové konania, ale len na to, ktorého predmetom je kontrola na daň z príjmu

fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005, súd zistil, že žalobca dňa 10. apríla 2008 splnomocnil advokátku Mgr. Soňu Grošaťtovú na zastupovanie a konanie okrem iného aj vo všetkých veciach podľa zákona o správe daní. V plnej moci je ďalej dopísané „najmä ju splnomocňujem na zastupovanie v daňovom konaní vo veci dane z príjmu fyzických osôb za rok 2005...“. V zápisnici o ústnom pojednávaní č.: 645/420/29527/08/Tadl zo dňa 06. mája 2008, ktorej predmetom bolo doplnenie plnomocenstva, sa žalobca vyjadril, že v prípade predloženej plnej moci sa jedna o všeobecnú plnú moc v zmysle § 9 zákona o správe daní. Vzhľadom na vyššie uvedené, súd nemal pochybnosti o tom, že splnomocnená zástupkyňa konala na základe všeobecnej plnej moci. Správny orgán prvého stupňa teda postupoval správne, keď zasielal výzvy na predloženie dokladov prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne. Žalobca nenamietal výšku uloženej pokuty. Táto bola uložená v súlade so zákonom a správca dane, ako aj žalovaný pri jej výške jednoznačne zohľadnil závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Žalovaný, ako aj správny orgán prvého stupňa dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny zaver s ktorým sa krajský súd stotožnil a v podrobnostiach naň poukazuje.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi nepriznal náhradu pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

Namietal, že žalovaný, ako aj krajský súd nesprávne vyhodnotili skutkový stav vo veci. Žalobca tvrdil, že postup správcu dane, ako aj žalovaného je v rozpore so zákonnými ustanoveniami zákona o správe daní a vydané rozhodnutie vykazuje vady, ktoré zakladajú jeho nezákonnosť a nepreskúmateľnosť. Poukazoval na to, že už v podanom odvolaní namietal, že odôvodnenie rozhodnutia nespĺňa základne zákonne atribúty, nakoľko nekorešponduje so základným procesným právom daňového subjektu, a to právom na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Procesný predpis, ktorý sa vzťahuje na daňové konania, ukladá nielen zákonné povinnosti daňovému subjektu vo vzťahu k správcovi dane, ale aj jeho procesne práva, ktoré správca dane pri výkone svojej moci musí rešpektovať.

Žalobca poukazoval na to, že pokiaľ ide o rozhodnutia vydávané v rámci daňových konaní, ktorými správca dane ukladá daňovému subjektu sankciu je nevyhnutne, aby v tomto rozhodnutí došlo:

- k presnému vymedzeniu konkrétneho konania za protiprávnosť ktorého je daňový subjekt potrebaný a v čom spočíva jeho závažnosť,
- aký dopad t. j. následok ma samotne protiprávne konanie vo vzťahu k objektu deliktu v danom prípade k realizovanému výkonu daňovej kontroly,
- pričom vo vzťahu k týmto zákonným podmienkam musí dôjsť následne k zdôvodneniu primeranosti výšky uloženej sankcie, ktorá práve vo vzťahu k primeranosti musí mať predovšetkým výchovný charakter a nie represívny, v danom prípade likvidačný. Je nutne zdôrazniť, že pri určení výšky pokuty za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy nemôže byť základným kritériom výška dosahovaných príjmov tak, ako zdôvodnil žalovaný.

Žalobca tiež argumentoval ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva, že i na rozhodovanie o správnych deliktoch dopadajú požiadavky článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, pričom potreba riadneho odôvodnenia akéhokoľvek rozhodnutia vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Preto dôvody rozhodnutia musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nestačí zo strany žalovaného a ani správcu dane uvádzať len o aké výzvy ide s ich odcitovaním, a súčasne odcitovať znenie zákonného ustanovenia čo sa týka závažnosti, trvania a následkov protiprávneho stavu.

Ďalej žalobca namietal, že z rozhodnutia nie je zrejmé v čom správca dane teda videl závažnosť protiprávneho konania žalobcu, ktorý jednak reagoval na výzvy a doklady ktoré mal k dispozícii správcovi dane predložil. Uviedol, že väčšia časť dokladov bola zaistená pri domovej prehliadke u žalobcu Prezidiom policajného zboru, ktorý následne tieto doklady odovzdal samotnému správcovi dane a napokon sám správca dane vo svojom rozhodnutí uvádza, že doklady boli zaistené bez vykonania kontroly ich úplnosti, a teda presnej špecifikácie.

Žalobca poukazoval i na námietku uvedenú už v žalobe vo vzťahu k doručovaniu písomnosti. Práve nedodržanie zákonných ustanovení týkajúcich so doručovania písomnosti priamo žalobcovi malo za následok stav, ktorý de facto zapríčinil správca dane. Ďalej poukazoval na to, že účelom uloženia každej sankcie je predovšetkým výchovný charakter, ktorý smeruje k donúteniu daňového subjektu ku konaniu, ktoré je od neho správcom dane vyžadované. Aby došlo k naplneniu tohto základného znaku sankcie, nie je možné považovať nemožnosť predloženia všetkých účtovných dokladov za protiprávne konanie, a to už aj z dôvodu, že správca dane daňovú kontrolu ukončil, čím nenastali žiadne následky majúce za následok nemožnosť kontrolu ukončiť.

K otázke doručovania písomnosti, ktorými správca dane uložil povinnosť predloženia určitých účtovných dokladov uviedol, že záver krajského súdu je v rozpore s ustanovením § 17 ods. 5 druhá veta v spojitosti s § 15 ods. 6 písm. d/ zákona o správe daní. Zo samotného znenia týchto ustanovení, pri uplatnení základných výkladových pravidiel vyplýva, že predloženie účtovných dokladov je osobnou povinnosťou daňového subjektu, pričom pre riadne doručenie písomnosti je potom nutne aplikovať práve ustanovenie § 17 ods. 5 druhá veta zákona o správe daní. Pokiaľ by táto zákonná povinnosť mala byť prenesená aj na zástupcu, musela by byť uvedená priamo v zákonom ustanovení obdobne ako je upravená povinnosť poskytovania požadovaných informácií samotným daňovým subjektom alebo ním určenou osobou – t. j. zástupcom. Preto nemôže byť na vôli správcu dane v prípade vyžadovania plnenia povinnosti zo strany daňového subjektu, aby sám správca dane na základe svojej úvahy zvažoval, ktoré plnenie bude považovať sa osobne plnenie daňovým subjektom a ktoré nie, a vzhľadom na takéto svojvoľne rozlišovanie potom doručoval písomnosti. Uvedený právny názor je vyslovený aj v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6Sžf/47/2010.

K námietke vzťahujúcej sa k rozsahu udeleného splnomocnenia žalobca poukazoval na to, že krajský súd obdobne ako správca dane a aj žalovaný vo vzťahu k posudzovaniu rozsahu splnomocnenia vyvodili nesprávny záver. Pri skúmaní samotného obsahu udeleného splnomocnenia zo dňa 10. apríla 2008, na ktoré splnomocnenie sa správne orgány odvolávajú a na základe ktorého konali, je nesporné, že nejde o generálne plnomocenstvo na všetky daňové konania, ktoré správca dane zahájil voči daňovému subjektu – žalobcovi. Neobstojí v danom prípade tvrdenie súdu, že pri posúdení rozsahu splnomocnenia vychádzal zo zápisnice zo dňa 06. mája 2008, ktoré pre posúdenie danej veci nie je odstránením nedostatkov v takom rozsahu, ako ho vyhodnotili správne orgány a aj krajský súd. Rozsah splnomocnenia v tomto konaní bol žalobcom upresnený iba vo vzťahu k úkonom, ktoré súvisia s týmito konaniami – všeobecné splnomocnenie vo vzťahu ku konkrétnemu konaniu – t. j. ku konaniu vo veci dane z príjmov fyzických osôb.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 25. novembra 2011 navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na krajskom súde, preto sa pridrižiava svojho písomného stanoviska k žalobe zo dňa 17. júna 2011.

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

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/226/1953-23952/2011/990618-r z 28. februára 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 654/231/100582/10/Syko z 23. novembra 2010, ktorým správca dane uložil žalobcovi v zmysle § 35 ods. 15 zákona o správe daní pokutu v sume 9.990 eur za porušenie povinnosti vyplývajúcej z ustanovenia § 15 ods. 6 písm. d/ a g/ zákon a o správe daní.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy 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 OSP).

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a/ umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b/ zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d/ predkladať účtovne a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazne prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f/ umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkovaných priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g/ zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkovaných priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§14 ods. 3).

Podľa § 35 ods. 15 zákona o správe daní ak daňový subjekt nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo osobitného zákona alebo povinnosť uloženú rozhodnutím správcu dane, za ktorých porušenie sa neukladá pokuta podľa odsekov 1 až 7, môže mu správca dane uložiť pokutu do 33.190 eur. Pokutu možno uložiť opakovane, a to vo výške jej dvojnásobku, ak jej uloženie neviedlo k náprave a protiprávny stav trvá; maximálna výška pokuty ustanovená v prvej vete musí byť zachovaná. Rovnako môže správca dane uložiť pokutu za nesplnenie niektorej z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona aj tretej osobe.

Podľa § 35 ods. 16 zákona o správe daní správca dane pri ukladaní pokuty podľa ods. 4, 5, 7 až 12 a 15 prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.

Podľa § 9 ods. 3 zákona o správe daní daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom, alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa toto plnomocenstvo za všeobecné. V tej istej veci môže mať len jedného zástupcu. Zástupca koná osobne, ak z obsahu plnomocenstva nevyplýva, že za zástupcu môže konať aj iná osoba; na takéto konanie udelí zástupca inej osobe plnomocenstvo s úradne osvedčeným podpisom. Konanie inej osoby v rozsahu udeleného plnomocenstva sa považuje za konanie zástupcu.

Podľa § 17 ods. 5 zákona o správe daní ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak ma však adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.

Vychádzajúc z citovaných ustanovení správny delikt je konanie – čin spôsobujúci porušenie práva. Na účely zákona o správe daní je správnym deliktom konanie daňových subjektov spočívajúce v porušení povinností uložených právnymi predpismi dotýkajúcimi sa oblasti daní. Na daňové subjekty sa vzťahujú povinnosti *a/ nepeňažnej povahy* – okrem iného aj povinnosť predkladať účtovne a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie záznamov,

zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkovaných priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie a pod. a *b/ peňažnej povahy*. V danom prípade malo ísť zo strany žalobcu o porušenie povinnosti nepeňažnej povahy. Nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcich zo zákona o správe daní alebo z osobitných predpisov, je dôvodom pre uloženie pokuty správcom dane. V § 35 zákona o správe daní je upravená povinnosť správcu dane ukladať pokutu, a to so zreteľom na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho konania. V prípade porušenia zákonných povinností nepeňažnej povahy v zmysle ustanovenia § 35 ods. 15 zákona o správe daní je pokuta ohraničená hornou hranicou 33.190 eur.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor mimoriadnych kontrol dňa 09. marca 2009 začal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2006 a január až marec 2007, a to spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly č. I/184/4621-32290/2009/ValB bez oznámenia o začatí daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 3 zákona o správe daní, pretože o daňovú kontrolu požiadal orgán činný v trestnom konaní. Z obsahu tejto zápisnice mal najvyšší súd za preukázané, že predmetná zápisnica bola spísaná v priestoroch Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, Odboru mimoriadnych kontrol, Oddelenia výkonu mimoriadnych kontrol v Nitre za prítomnosti právnej zástupkyne žalobcu Mgr. Sone Grošaftovej bez osobnej prítomnosti žalobcu. Z obsahu tejto zápisnice vyplýva, že ku kontrole neboli predložené účtovné doklady za predmetné obdobie, a preto bola právnej zástupkyne žalobcu doručená krátkou cestou výzva č. I/184/4621-32306/2009/ValB na predloženie účtovných, daňových a iných dokladov, ktoré preukazujú všetky hospodárske, účtovné operácie a účtovné prípady, vrátane evidencie a záznamov rozhodujúcich pre určenie dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobia. Na uvedenú výzvu reagovala právna zástupkyňa žalobcu tak, že Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Odboru mimoriadnych kontrol oznámila, že požadované doklady nie je možné predložiť z dôvodu, že výkon daňovej kontroly bol začatý v zmysle § 15 ods. 3 zákona o správe daní, pričom v ten istý deň, t. j. dňa 09. marca 2009 došlo k ich vydaniu v zmysle § 89 Trestného poriadku Prezídia policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite. K tomuto oznámeniu právna zástupkyňa predložila zápisnicu o vydaní (odňatí) veci č. ČVS:PPZ-26/BOK-S-2008 zo dňa 09. marca 2009 z ktorej vyplýva, že žalobca vydal účtovnú dokumentáciu v súvislosti s výkonom jeho podnikateľskej činnosti za obdobie rokov 2005 až 2007. Následne Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor

mimoriadnych kontrol opätovne zaslalo právnej zástupkyňi výzvu č. I/184/4621-47154/2009/ValB zo dňa 21. apríla 2009 výzvu na predloženie účtovných dokladov žalobcu za označené zdaňovacie obdobie, ktorá jej bola doručená dňa 27. apríla 2009. Ďalej mal najvyšší súd z úradného záznamu zo dňa 16. júna 2009 za preukázané, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor mimoriadnych kontrol telefonicky kontaktovalo právnu zástupkyňu žalobcu, a to v dňoch 08. júna 2009 a 16. júna 2009 a opätovne požadovalo účtovné doklady žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie.

Ďalej najvyšší súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že sa v ňom nachádzajú tri potvrdenia o zapožičaní účtovných dokladov zo dňa 17. júla 2009, zo dňa 07. augusta 2009 a zo dňa 26. augusta 2009, ktoré osobne odovzdal žalobca, na základe ktorých žalovaný aj daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2006 a január až marec 2007 vykonal. Dôkazom výkonu daňovej kontroly je protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly za uvedené zdaňovacie obdobie, prerokovaný dňa 30. marca 2010, ktorým bola daňová kontrola ukončená.

Ďalej mal najvyšší súd z rozhodovacej činnosti iného senátu tunajšieho súdu vedeného pod sp. zn. 4Sžf/14/2012 za preukázané, že výsledkom daňovej kontroly žalobcu ukončenej vyššie označeným protokolom bolo vydanie rozhodnutí č. I/226/10980-47154/2011/990618-r zo dňa 18. apríla 2011, č. I/226/10980-47147/2011/990618-r zo dna 18. apríla 2011 a č. I/226/10980-47160/2011/990618-r zo dna 18. apríla 2011, ktoré sú právoplatné.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného sa podľa názoru najvyššieho súdu žalovaný v odvolacom konaní nevysporiadal s námietkami, ktoré žalobca uplatnil v odvolaní proti rozhodnutiu Daňového úradu Trenčín o uložení pokuty. Tieto námietky uplatnené v žalobe nezohľadnil ani krajský súd. Ide predovšetkým o námietky z hľadiska zásad administratívneho trestania. V rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne i rozhodnutia o správnych deliktoch, je nevyhnutné vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je daňový subjekt postihnutý. Toto je možné zaručiť len konkretizáciou údajov obsahujúcich popis skutku vo výroku rozhodnutia s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, prípadne uvedeným tých 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 veci rozhodnutej, ako i pre určenie rozsahu dokazovania.

V danom prípade napadnuté rozhodnutie správca dane o uložení pokuty nie je skutkovo vo výroku vymedzené. Nie je z neho zrejmé akého porušenia nepeňažnej povahy sa žalobca mal dopustiť. Vymedzenie skutku len s poukazom na príslušné ustanovenia právnych predpisov je nedostatočné a spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Toto pochybenie správca dane ušlo pozornosti žalovaného ako aj krajského súdu. Rozhodnutie o uložení sankcie musí vo výroku obsahovať riadne popísanie skutku a musí byť z neho zrejmé bez akýchkoľvek pochybností, čoho sa žalobca dopustil a v čom spočíva spáchaný delikt.

Okrem uvedeného procesného pochybenia, ktorého sa správne orgány dopustili, a ktoré spôsobujú nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí, najvyšší súd poukazuje aj na to, že správne orgány sa nedôsledne riadili aj ustanovením § 17 ods. 5 zákona o správe daní. Ide o to, že ak mal žalobca predložiť účtovnú dokumentáciu za účelom výkonu daňovej kontroly, išlo o povinnosť, ktorá sa týkala vyslovene žalobu a jej splnenie mohol zabezpečiť jedine žalobca. Bolo preto povinnosťou správneho orgánu túto povinnosť uložiť priamo daňovému subjektu a výzvy na predloženie žiadanych dokladov doručiť nielen právnej zástupkyňi ale aj priamo daňovému subjektu. V danom prípade však boli všetky výzvy na predloženie žiadanej účtovnej dokumentácie zasielané iba právnej zástupkyňi, ktorá skutočnosť spôsobuje, že žalobcovi nebola zo strany správneho orgánu uložená v tomto smere žiadna povinnosť. Pokiaľ teda nebola v tomto smere uložená žalobcovi žiadna povinnosť (v určenej lehote predložiť príslušnú účtovnú dokumentáciu) absentuje v danom prípade protiprávnosť konania ako jeden zo základných znakov správneho deliktu.

V neposlednom rade právna zástupkyňa žalovanému na výzvu oznámila, že v deň začatia daňovej kontroly, t. j. dňa 09. marca 2009 došlo k vydaniu predmetnej účtovnej dokumentácie v zmysle § 89 Trestného poriadku Prezídia policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite o čom aj predložila doklad. Žalobca následne časť predmetnej dokumentáciu žalovanému predložil. Na základe tejto dokumentácie správca dane výkon daňovej kontroly ukončil prerokovaním protokolu dňa 30. marca 2010. Pre úplnosť veci najvyšší súd poukazuje, že v danom prípade správca dane neprihliadol ani na povinnosť, ktorá mu vyplýva z ustanovenia § 35 zákona o správe daní, a to ukladať pokutu so zreteľom na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho konania, ktoré najvyšší súd v danom prípade ani nevezhliadol, keďže daňová kontrola bola na základe žalobcom predložených dokladov a dokladov predložených Prezidiom policajného zboru aj ukončená.

Z uvedeného dôvodu najvyšší súd považuje skutkové zistenia, z ktorých vychádzali daňové orgány za nedostatočné na posúdenie veci popri dôvodoch uvedených vyššie (absencia protiprávnosti).

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Trenčíne podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa zrušil, pretože napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom aj zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom spisu (§ 250j ods. 2 písm. b/ a d/ OSP) a vec vrátil na ďalšie konanie, v ktorom sú správne orgány povinné postupovať v zmysle zhora uvedeného právneho názoru najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP).

Správny orgán v ďalšom konaní súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) bude povinný sa vysporiadať so všetkými námietkami žalobcu a doplniť dokazovanie v zhora naznačenom smere, nakoľko len tak môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady administratívneho trestania. Pokiaľ po opätovnom posúdení všetkých okolností prípadu a dôkazov dospeje správny orgán opätovne k záveru, že žalobca sa dopustil správneho deliktu, bude jeho povinnosťou vo výroku rozhodnutia tento správny delikt skutkovo vymedziť tak, aby rozhodnutie zodpovedalo zásadám rozhodnutia trestného charakteru.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP s poukazom na § 151 ods. 1 a ods. 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnu zástupkyňou v sume 599,11 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66 eura, z náhrady trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom vykonané v roku 2010) v sume 120,23 eura, za dva úkony právnej služby (spísanie žaloby a podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu vykonané v roku 2011) po 123,50 eura v zmysle § 11 ods. 4 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov, plus jedenkrát režijný paušál po 7,21 eura, a dvakrát paušál po 7,41 eura, plus DPH 20 % v sume 77,84 eura. Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet Mgr. Sone Grošaftovej, advokátky so sídlom v Žiline do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 ( § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

**P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .**

V Bratislave 29. októbra 2012

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Bugárová