

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/73/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1013201565  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201565.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: J., XX N., XXXXX T., A. a na území SR bytom D. X, F., zastúpeného Mgr. Milanom Kantuľákom, advokátom so sídlom Na pažití 19, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/248207/2013/1042 zo dňa 27. mája 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/208/2013-54 z 26. mája 2015, jednomyselne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/208/2013-54 z 26. mája 2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Rozsudkom č. k. 5S/208/2013-54 z 26. mája 2015 Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 2 písm. d) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/248207/2013/1042 zo dňa 27. mája 2013 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania spočívajúcu v zaplatenom súdnom poplatku v sume 70,- eur a náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 200,17 eur do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104400/5/907460/2013 zo dňa 8. marca 2013, ktorým bola žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) uložená pokuta vo výške 3 000,- eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. j) daňového poriadku. V odôvodnení rozhodnutia daňový úrad uviedol, že žalobca vyhotovoval zvukovo-obrazový záznam z prerokovania protokolu, ktorý zverejnil na svojom YouTube konte: /<http://www.youtube.com/user/martindan/>, pričom tento portál je internetovou databázou filmov, krátkych videí a je dostupný širokej verejnosti. Zverejnením zvukovo-obrazových záznamov vyhotovených pri správe daní žalobca podľa daňového úradu porušil povinnosť vyplývajúcu z

ustanovenia § 3 ods. 4 daňového poriadku, ktoré zakotvuje zásadu neverejnosti úkonov pri správe daní.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku poukázal na zásady administratívneho trestania, ktoré je špecifickým druhom trestania a v nadväznosti na to konštatoval, že vo veci konajúci správny orgán prvého stupňa ako aj žalovaný sa týmito zásadami riadne a dostatočne neriadili. Podľa krajského súdu napadnuté rozhodnutie trpí vadou výrokovvej časti z dôvodu absencie konkretizácie správneho deliktu, ktorého sa mal žalobca dopustiť. Len dostatočne konkretizovaným výrokom (uvedením miesta, času a spôsobu spáchania tvrdeneho deliktu, ktorý nebude zameniteľný s iným) je možné garantovať dodržanie zásady ne bis in idem. Aj keď § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku, ktorý ako lex specialis definuje náležitosti rozhodnutia, uvedené náležitosti obligatórne nevyžaduje, v danom prípade je generálne potrebné aplikovať zásady administratívneho trestania ako to aj vyplýva z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžo/200/2010 zo dňa 08.10.2010, sp. zn. 2Sž/7/2010 zo dňa 18.05.2011, 3Sžo/38/2011, 8Sžo/28/2007 zo dňa 06.03.2008). K námietke žalovaného, že konkretizácia správneho deliktu bola dostatočne obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia, krajský súd uviedol, že výroková časť je časťou rozhodnutia s právnou vetou predstavujúcou riešenie merita veci a práve výroková časť rozhodnutia je vykonateľnou časťou exekučného titulu.

Krajský súd považoval za potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie aj z dôvodu, ktorý žalobca nenamietal, na ktorý však súd prihliadol z úradnej povinnosti, nakoľko podľa názoru krajského súdu nebolo nad akúkoľvek pochybnosť preukázané, či páchatelom daňového deliktu bol J. označený v napadnutom rozhodnutí alebo či páchatelom tohto deliktu mal byť J. ako konateľ daňového subjektu spoločnosti SYSOON, s.r.o.

Podľa názoru krajského súdu nebol tiež ustálený právny názor správcu dane i žalovaného v tom, za aké skutkové previnenie bola vlastne žalobcovi pokuta uložená. Jednak sám správca dane opakovane a tiež žalovaný v rozhodnutí aj vo vyjadrení k žalobe konštatoval, že konateľ spoločnosti SYSOON s.r.o. J. počas ústneho prejednávania protokolu z daňovej kontroly u daňového subjektu SYSOON s.r.o. napriek zásade neverejnosti daňového konania zhotovoval na pojednávaní dňa 9. januára 2013 zvukovo-obrazové záznamy a podľa tvrdenia správcu dane tieto mal aj zverejniť na YouTube konte: /.. Z vyjadrenia žalovaného ako i z textu odôvodnenia rozhodnutia podľa krajského súdu vyplýva, že protiprávnym konaním malo byť nielen zverejnenie zhotoveného zvukovo-obrazového záznamu, ale i jeho samotné zhotovenie. Krajský súd poukázal aj na to, že vo vyjadrení k žalobe žalovaný uviedol, že pri uložení výšky pokuty správca dane prihliadal i na rušenie a znemožňovanie činnosti správcu dane pri prejednávaní protokolu a zhotovovaním zvukovo - obrazových záznamov.

Krajský súd ďalej žalovanému vytýkal, že sa nevysporiadal s otázkou, či odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava bolo podané oprávnenou osobou, keď v záhlaví odvolania je uvedený J., XX, N., XXXXX T., A., nar. X.XX.XXXX., a v závere odvolania je uvedené občianske združenie DAŇOVÁ REFORMA a SPOLOČENSKÝ ROZVOJ so sídlom Ľubinská 18, 811 03 Bratislava, Slovakia.

S námietkou žalobcu, že v danom prípade došlo k nesprávnej aplikácii daňového poriadku, sa súd nestotožnil. Daňová kontrola sa síce vzťahovala na zdaňovacie obdobie jún 2010 a začala ešte za účinnosti predchádzajúceho procesného predpisu, t.j. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, avšak rozhodujúcou skutočnosťou bolo, že k porušeniu § 3 ods. 4 daňového poriadku došlo v roku 2013, kedy sa na takéto konanie už plne vzťahuje znenie nového procesného predpisu, t.j. daňového poriadku.

Rovnako sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného v otázke porušenia zásady ne bis in idem, keď dospel k záveru, že v danom prípade k porušeniu zásady dvakrát za ten istý skutok nedošlo. Jednak žalobca ničím nekonkretizoval opakované potrestanie, ale ani z obsahu administratívneho spisu pravdivosť takéhoto tvrdenia podľa krajského súdu nevyplývala.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Nesúhlasil s

tvrdením súdu, že sa dostatočne neriadil všeobecnými zásadami administratívneho trestania vzťahujúcich sa aj na daňové konanie. Poukázal na to, že daňové orgány v konaní postupovali podľa procesného predpisu - daňového poriadku, pričom na daňové konanie sa nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní. Ďalej žalovaný poukázal na zásadu neverejnosti správy daní, z ktorej pre účastníkov konania vyplýva zákaz zverejňovania vyhotovených obrazovo-zvukových záznamov, čo žalobca porušil zverejnením záznamu prostredníctvom portálu YouTube, za čo mu bola uložená pokuta. Krajský súd sa však dôvodmi uloženia pokuty nezaoberal.

Žalovaný nesúhlasí s názorom krajského súdu, že vo veci sa jedná o administratívne trestanie, na ktoré sa vzťahuje čl. 6 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 259/2013-37, v ktorom ústavný súd uvádza, že podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu, čiže z uvedeného čl. 6 ods. 1 jasne vyplýva, že v uvedenom článku je jasne implementované právo fyzickej alebo právnickej osoby na prejednanie jeho veci nezávislým a nestranným súdom a nie daňovým úradom, resp. žalovaným, a preto poukazovanie na uvedený článok v danej veci je podľa žalovaného nedôvodné.

Podľa žalovaného krajský súd nesprávne vyhodnotil vo veci zistené skutočnosti a neprihliadol na skutkovú podstatu uloženia pokuty, ale sa zameral najmä na výklad zásady ne bis in idem (žalovaný nesprávne uviedol zásadu In dubio pro reo, ktorá znamená v pochybnostiach v prospech obvineného), pričom žalovaný uvádza, že rozhodnutím správcu dane nebola žalobcovi uložená pokuta opakovane v tej istej veci, tak ako to uvádza súd.

Žalovaný tiež nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že v enunciiate prvostupňového rozhodnutia absentuje konkretizácia skutku protiprávneho konania v zmysle kritérií miesta, času a spôsobu spáchaného deliktu. V rozsudkoch najvyššieho súdu, na ktoré v tejto súvislosti krajský súd poukázal, neboli vyslovené právne názory k daňovým konaniam, najvyšší súd v nich nepreskúmaval uloženie pokuty v daňových konaniach za porušenie zásady neverejnosti. Podľa žalovaného odôvodnenia vydaných rozhodnutí obsahujú dostatočné údaje, ktoré opisujú miesto, čas a spôsob zverejnenia predmetnej nahrávky a nie je možné ho zameniť s iným konaním a zverejnením. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 63 ods. 3 daňového poriadku a uviedol, že napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky údaje, ktoré je povinný správca dane v rozhodnutí uviesť.

Žalovaný ďalej v odvolaní popísal skutkový priebeh prerokovania protokolu, z ktorého žalobca vyhotovoval obrazovo-zvukový záznam, a následné zistenie správcu dane o zverejnení vyhotoveného obrazovo-zvukového záznamu na YouTube konte žalobcu.

Žalovaný nesúhlasí s tvrdením súdu, že nebolo preukázané, či páchatelom tohto deliktu má byť J. ako bol označený v napadnutom rozhodnutí alebo ním mal byť J. ako konateľ daňového subjektu spoločnosti SYSOON, s.r.o. Podľa žalovaného žalobca v odvolaní ani v podanej žalobe nenamietal proti uloženiu pokuty osobe J. D..

Žalovaný uviedol, že je nespochybniteľné, že žalobca pri prerokovaní protokolu vyhotovil obrazovo-zvukové záznamy a je preukazné, že sám žalobca prezentuje predmetné záznamy na svojom YouTube konte /. i napriek tomu, že predmetné konto je verejné. Žalovaný poukázal na to, že podľa všeobecných podmienok poskytovania služby prostredníctvom YouTube do svojho otvoreného účtu sa môže prihlásiť len zmluvný partner, ktorý uzatvoril zmluvu so spoločnosťou YouTube. Predmetnú nahrávku na svoj účet mohla nahráť len osoba, ktorá má na uvedený účet prístup, čiže žalobca, ktorý sám predmetné záznamy aj prezentuje.

Zverejnením obrazovo-zvukových záznamov vyhotovených pri správe daní žalobca porušil ustanovenie § 3 ods. 4 daňového poriadku, a to tým, že nedodržel základnú zásadu neverejnosti, ktorá je taxatívne

stanovená v daňovom poriadku. Práva daňového subjektu, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, sú implementované v ustanovení § 15 ods. 5 daňového poriadku, z ktorého daňovému subjektu nevyplýva žiadne právo vyhotovovať a následne zverejňovať obrazovo-zvukové záznamy. Správa daní je neverejná (okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje) a z úkonov sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy. Žalobca, ktorý bol pri prejednávaní protokolu z daňovej kontroly v postavení účastníka daňového konania (za kontrolovaný daňový subjekt SYSOON spol. s r.o.) tak nekonal, ale v konečnom dôsledku v rámci pojednávania konal ako „moderátor“, ktorý jednostrannými, nevyváženými informáciami, vytrhnutými z kontextu komentoval priebeh konania, s cieľom znevážiť a spochybníť odbornú úroveň zamestnancov správcu dane.

Žalovaný nesúhlasil ani s konštatovaním krajského súdu, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou, či odvolanie zo dňa 11. mája 2013 proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava zo dňa 8. marca 2013 bolo podané oprávnenou osobou, či ho podal J. alebo DAŇOVÁ REFORMA a SPOLOČENSKÝ ROZVOJ. Z podaného odvolania vyplýva, že predmetné odvolanie bolo podané J., ktorý je uvedený v hlavičke odvolania, taktiež v bode b) „Označenie odvolávajúceho sa“, ako aj pri podpise odvolávajúceho je tlačným písmom uvedené, že odvolanie podal J.. Žalovaný ďalej poukázal na to, že žalobca následne dňa 11. júla 2013 prostredníctvom e-mailu zaslal žiadosť Daňovému úradu Bratislava, v ktorej informoval správcu dane, že podal odvolanie voči rozhodnutiu číslo: 9104400/5/907460/2013 z 8. marca 2013. Žalobca zároveň v uvedenej e-mailovej správe oznámil správcovi dane, že splnomocňuje Občianske združenie Daňová reforma a spoločenský rozvoj na všetky právne úkony a zastupovanie jeho osoby a všetky písomnosti žiadal doručovať na jeho adresu. Plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane. Žalobca splnomocnil Občianske združenie Daňová reforma a spoločenský rozvoj prostredníctvom e-mailovej správy, ktorú správcovi dane doručil dňa 11. júla 2013, čiže po ukončení odvolacieho konania, a preto splnomocnený zástupca nebol dňa 18. apríla 2013 oprávnený podať za žalobcu odvolanie proti prvostupňovému rozhodnutiu. O týchto skutočnostiach žalovaný informoval Krajský súd v Bratislave listom číslo 1100302/1/498497/2014/1042 zo dňa 11. novembra 2014, avšak krajský súd tieto skutočnosti žiadnym spôsobom nevyhodnotil.

Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil a žalobu zamietol.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril.

Nakoľko odvolacie konanie bolo začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, v súlade s ustanovením § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa doterajších predpisov (Občiansky súdny poriadok) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250a 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](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné potvrdiť.

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.

Predmetom preskúmania v prejednáwanej veci je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad Bratislava podľa § 155 ods. 1 písm. e) daňového

poriadku uložil žalobcovi pokutu vo výške 3 000,- eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. j) daňového poriadku.

Podľa § 155 ods. 1 písm. e) daňového poriadku správca dane uloží pokutu od 60 eur do 3 000 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. d) a j); ak je správcom dane obec, uloží pokutu najviac do výšky vyrubenej dane alebo poplatku, nie menej ako 5 eur, najviac však do 1 500 eur.

Podľa § 154 ods. 1 písm. j) daňového poriadku správneho deliktu sa dopustí ten, kto nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov, pričom nejde o správny delikt podľa písmen a) až i).

Podľa § 3 ods. 4 daňového poriadku správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

Podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.

Podľa § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmen a) a b), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Preskúmaným rozhodnutím bola žalobcovi uložená pokuta 3 000,- eur za správny delikt. Vo výroku rozhodnutia Daňový úrad Bratislava uviedol ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého rozhodol, teda podľa ktorého uložil žalobcovi pokutu, a to ustanovenia § 155 ods. 1 písm. e) a § 154 ods. 1 písm. j) daňového poriadku. Z výroku prvostupňového rozhodnutia teda možno vyvodiť, že žalobcovi bola uložená pokuta 3 000,- eur za správny delikt, ktorého sa mal dopustiť tým, že nesplnil niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa daňového poriadku alebo podľa osobitných predpisov. Konkrétnu povinnosť podľa daňového poriadku, ktorú žalobca nesplnil, však správny orgán vo výroku rozhodnutia neuviedol, a to ani doslovným vyjadrením ani uvedením ustanovenia daňového poriadku, v ktorom je táto povinnosť zakotvená. Až v odôvodnení rozhodnutia daňový úrad uviedol, že zverejnením zvukovo-obrazových záznamov vyhotovených pri správe daní žalobca nesplnil povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 3 ods. 4 daňového poriadku, a to dodržanie zásady neverejnosti tým, že napriek zákazu zakotvenému v citovanom ustanovení zvukovo-obrazové záznamy vyhotovené pri správe daní zverejnil na verejne prístupnom internetovom portáli.

Je nepochybné, že v prejednávanej veci ide o sankčný postih za správny delikt, teda o administratívne trestanie, a preto sa na rozhodovanie daňových orgánov v uvedenej veci vzťahujú všeobecné zásady správneho trestania bez ohľadu na to, či sú výslovne zakotvené v daňovom poriadku ako osobitnom procesnom predpise, podľa ktorého daňové orgány postupujú.

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 259/2013 z 2. októbra 2013, na ktorý žalovaný v odvolaní poukázal, sa vôbec netýkal daňovej veci, ale posudzovania prípustnosti mimoriadneho dovolania, pričom v merite veci išlo o reštitučný nárok. Z citácie čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru, na ktorý ústavný súd poukázal, žalovaný vyvodil záver, že v čl. 6 ods. 1 je implementované právo fyzickej alebo právnickej osoby na prejednanie jeho veci nezávislým a nestranným súdom a nie daňovým úradom. Takéto závery však z uvedeného nálezu nevyplývajú a ústavný súd sa v predmetnom konaní vôbec nevenoval vzťahu daňových správnych deliktov k čl. 6 dohovoru.

Právo súkromnej osoby na spravodlivý proces pred orgánom verejnej správy (a teda aj pred daňovými orgánmi) je odvodené z ústavného práva na súdnu a inú právnu ochranu. Nie každá procesná právna norma rovnako podrobne a explicitne upravuje procedurálny postup správneho orgánu pri rozhodovaní o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach konkrétnych osôb. Bez ohľadu na konkrétnu procesnú právnu úpravu však možno za spravodlivé prejednanie veci pred správnym orgánom považovať len taký postup tohto správneho orgánu, ktorý rešpektuje všetky procesné princípy tvoriace súčasť štruktúry základných ľudských práv a slobôd. Článok 6 ods. 1 dohovoru zakotvuje právo na spravodlivé súdne konanie. Jeho priama aplikovateľnosť pri výkone verejnej správy prichádza do úvahy pri rozhodovaní o tzv. občianskom práve a záväzku alebo o trestnom obvinení. Podľa rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva za postupy vo verejnej správe, v ktorých sa rozhoduje o trestnom obvinení, judikatúra tohto súdu považuje konanie o priestupkoch a iných správnych deliktoch, poriadkových sankciách a disciplinárnych deliktoch. Najvyšší súd preto nemôže priznať úspech námietke žalovaného, že v prejednávanej veci bolo nedôvodné poukazovanie krajského súdu na článok 6 ods. 1 dohovoru.

Pri vyvodzovaní administratívnej zodpovednosti, ak správny orgán ukladá súkromnej osobe sankciu za spáchaný správny delikt, je jeho povinnosťou dodržiavať všeobecné zásady správneho trestania. Jedným zo základných procesnoprávných princípov administratívneho trestania je aj princíp ne bis in idem (nie dvakrát v tej istej veci), ktorého naplnenie môže byť zabezpečené len cez určitosť výroku rozhodnutia o spáchaní protiprávneho konania a uložení sankcie. Určitosť a nezameniteľnosť výroku zabraňuje tomu, aby mohlo dôjsť k duplicitnému postihu za ten istý skutok.

Ako už najvyšší súd vyššie uviedol, daňový orgán prvého stupňa vo výroku rozhodnutia presne nekonkretizoval povinnosť, ktorú žalobca porušil, a to ani slovným vyjadrením ani uvedením ustanovenia právneho predpisu, pričom táto povinnosť mu vyplýva z ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku. Takýto výrok rozhodnutia nemožno považovať za dostatočne určitý a túto vadu nemôže zhojiť ani obsah odôvodnenia rozhodnutia, v ktorom daňový úrad uviedol, že žalobca nespĺnil povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 3 ods. 4 daňového poriadku. Ako vyplýva aj z ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku, odôvodnenie rozhodnutia má obsahovať skutkové okolnosti, ktoré tvorili podklad rozhodnutia a úvahy správneho orgánu, ako na tieto skutkové okolnosti aplikoval konkrétne ustanovenia všeobecne záväzných právnych predpisov, na základe ktorých rozhodol. Konkrétne rozhodnutie vo veci a uvedenie ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, musí byť uvedené vo výroku rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia má „vysvetliť“, ako sa dospelo k výroku rozhodnutia, nemá však výrok rozhodnutia dopĺňať či nahrádzať. Výrok rozhodnutia predstavuje záväznú, a teda najdôležitejšiu časť rozhodnutia. Výrok rozhodnutia o správnom delikte musí obsahovať špecifikáciu konania (deliktu) v takej miere, aby sankcionované konanie nebolo zameniteľné s iným konaním, musí byť teda z neho zrejmé, ktoré konkrétne zákonné ustanovenie a akým konkrétnym konaním (resp. opomenutím) bolo porušené, kto ho porušil a aká sankcia sa za porušenie ukladá. Nepostačuje pritom, ak tieto náležitosti obsahuje len odôvodnenie rozhodnutia, keďže len výroková časť rozhodnutia môže zasiahnuť do práv a povinností účastníka konania. Výrok prvostupňového rozhodnutia v prejednávanej veci uvedené požiadavky nespĺňa.

V súvislosti s uvedeným považuje najvyšší súd za dôležité, zhodne s názorom krajského súdu, poukázať tiež na to, že nielen výrok rozhodnutia je neurčitý, ale ani z odôvodnenia rozhodnutia nie je celkom zrejmé, za aké skutkové previnenie bola žalobcovi uložená pokuta. Jednak žalovaný poukazuje na to, že

žalobca nemal súhlas na zhotovovanie zvukovo - obrazových záznamov z ústneho prejednávania protokolu z daňovej kontroly, a tiež následne konštatuje, že tieto zhotovené zvukovo-obrazové záznamy v rozpore so zákonom zverejnil.

Ako vyplýva z uvedeného, najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné z dôvodu nedostatočne konkretizovaného výroku rozhodnutia, a preto je potrebné ho zrušiť. Úlohou žalovaného bude rozhodnúť vo veci tak, aby bolo nepochybné, akú konkrétnu právnu normu a akým konaním žalobca porušil, následne výrok rozhodnutia náležite odôvodniť, pričom v odôvodnení sa žalovaný vysporiada s námietkami žalobcu, vyhodnotí dôkazy, z ktorých pri rozhodovaní vychádzal a podrobne zdôvodní aj výšku uloženej sankcie.

S ďalšími dôvodmi, pre ktoré považoval krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné a nepreskúmateľné, sa najvyšší súd nestotožňuje. Najvyššiemu súdu nie sú zrejmé dôvody, pre ktoré krajský súd žalovanému vytýkal, že z rozhodnutia nie je zrejmé, komu presne bola pokuta uložená, či subjektom zodpovedným za protiprávne konanie je J. ako konateľ spoločnosti SYSOON spol. s r.o. alebo J. ako fyzická osoba. Najvyšší súd k tomu uvádza, že jednak aj konateľ spoločnosti s ručením obmedzeným je tiež len fyzická osoba a jednak pokiaľ relevantné zákonné ustanovenia pre naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu nevyžadujú, aby páchatelom tohto správneho deliktu bol špeciálny subjekt, potom nie je dôvod identifikovať páchatela správneho deliktu vo výroku rozhodnutia špeciálnym spôsobom ako to naznačoval krajský súd.

Najvyšší súd po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného nemal pochybnosti o tom (tak ako ich pojal súd prvého stupňa), či odvolanie proti prvostupňovému rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava bolo podané J. alebo občianskym združením DAŇOVÁ REFORMA a SPOLOČENSKÝ ROZVOJ. Z podaného odvolania je nepochybné, že bolo podané J., ktorý je jednak výslovne uvedený na prvej strane ako odvolávajúci sa, a jeho meno je tiež uvedené aj za textom odvolania v mieste, kde sa nachádza podpis odvolávajúceho sa. V tejto súvislosti ďalej najvyšší súd poukazuje na skutočnosti ohľadne splnomocnenia Občianskeho združenia Daňová reforma a spoločenský rozvoj ako ich popísal žalovaný v odvolaní, ktoré najvyšší súd reprodukoval do textu tohto rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ustanovenie § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ustanovením § 250k ods. 1 vety prvej O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal, nakoľko mu žiadne nevznikli.

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 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.