



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 **Ing. L., P.**, so sídlom v K., zastúpeného **JUDr. Pavlom Záhorským**, advokátom so sídlom v Košiciach, Malinová 13, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/13189-110570/2009/99541-r z 09. októbra 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/120/2009-44 zo dňa 29. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/120/209-44 zo 29. júna 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/13189-110570/2009/99541-r z 09. októbra 2009, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice II č. 696/230/9305/09/Kre zo dňa 24. februára 2009 **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 507,58 eura do rúk JUDr. Pavla Záhorského, advokáta so sídlom v Košiciach, Malinová 13, do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (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/223/13189-110570/2009/99541-r z 09. októbra 2009, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice II č. 696/230/9305/09/Kre zo dňa 24. februára 2009. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Košice II (ďalej len „správca dane“) uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o správe daní“) pokutu vo výške 33.192,90 eura za porušenie nepeňažnej povinnosti podľa ustanovenia § 97 zákona o správe daní za kontrolované zdaňovacie obdobie 1-12/2006.

Krajský súd v Košiciach 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 sa v celom rozsahu stotožnil s argumentáciou žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa, ktorý pri ukladaní predmetnej pokuty prihliadol na závažnosť porušenia predpisov, keďže bolo zistené, že z 35 kusov elektronických registračných pokladníc predložených ku kontrole, porušenie základných ustanovení vyhl. č. 55/1994 Z. z. bolo zistené u 23 elektronických registračných pokladníc, pričom obzvlášť závažné porušenie citovanej vyhlášky bolo zistené u elektronických registračných pokladníc PSION 01-08, na trvanie protiprávneho konania – neodstraňovanie technických porúch na uvedených elektronických registračných pokladniciach priebežne cez záznamy servisného technika, čoho dôsledkom bolo, že daňový úrad z vykazovaných údajov nemohol overiť správnosť evidovaných tržieb na základe kumulatívnych obrátov, a tým preskúmať správnosť vykazovaných tržieb, pričom tento stav trval od roku 2000, čo vyvrátené nebolo a tiež na následky protiprávneho stavu, tzn. dopad na výšku odvedenej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Krajský súd ďalej uviedol, že skutočnosti spochybňujúce správnosť výšky evidovaných tržieb totiž majú za následok nepreskúmateľnosť výšky odvedenej dane z pridanej hodnoty, ktorá je u platiteľa dane súčasťou tržieb. Vychádzajúc z týchto skutočností považoval krajský súd uloženú sankciu za sankciu, ktorá bola uložená v súlade so zákonom na základe správnej úvahy, ktorá nevybočila z medzí a rámca zákona a bola

správnym i orgánmi aj náležite odôvodnená. S poukazom na uvedené považoval krajský súd námietky žalobcu za neakceptovateľné a právne irelevantné.

O náhrade trov konania krajsky sud 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 zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

Namietal, že žalovaný, ako aj krajský súd nesprávne vyhodnotili skutkový stav vo veci. Žalobca tvrdil, že postup správca dane, ako aj žalovaného je v rozpore so zákonnými ustanoveniami zákona o správe daní a vydané rozhodnutia vykazujú vady, ktoré zakladajú jeho nezákonnosť a nepreskúmateľnosť. Poukazoval na to, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal so všetkými námietkami, ktoré vzniesol v odvolaní, pričom krajský súd ich vo svojom rozsudku taktiež nezobral do úvahy. Namietal, že krajský súd napriek rôznym výhradám žalobcu proti záverom daňovej kontroly a odôvodneniu uloženia pokuty správnymi orgánmi tieto taktiež nevzal do úvahy.

Poukazoval na to, že v konaní krajského súdu absentovala moderácia sankcie, pretože sankcia uložená daňovému subjektu bola zjavne neproporcionálna a neprimeraná povahe skutku a jeho dôsledkom.

Vytýkal nedostatok odôvodnenia rozhodnutia tak správca dane ako aj žalovaného a poukazoval na to, že pokiaľ krajský súd tvrdí, že pokuta má plniť úlohu výchovnú a represívnu, v danom prípade nejde o pokutu výchovnú ale likvidačno-represívnu. Poukazoval na to, že za rozhodné obdobie boli žalobcovi zo strany správca dane uložené dve pokuty, a to vo výške 41.000 eur za porušenie zákona o účtovníctve a v danom prípade vo výške 33.193,90 eur, čo predstavuje dvoj a trojnásobok ročného príjmu. V danom prípade je to prakticky likvidačná sankcia, dôsledkom ktorej nebude náprava chybného stavu, ale likvidácia daňového subjektu, ktorý zamestnáva 90 pracovníkov. Pre posúdenie neprimeranosti výšky pokuty, žalobca poukazoval na skutočnosť, že zaplatené daň za rozhodné obdobie činila 5.714,93 eura, čo je k uvedeným výškam pokút neprimerané, Tvrdil tiež, že kontrolóri nezistili žiadne krátenie dane ani úmyselné konanie zo strany žalobcu.

Tiež namietal, že v danom prípade nešlo o porušenie ustanovenia § 97 zákona o správe daní v tom zmysle, že by žalobca nebol predpísané elektronické registračné pokladnice používal, ale viac-menej o technické poruchy 24 kusov elektronických registračných

pokladníc, z toho 8 psionov (malých príručných pokladníc), na ktorých bolo vykonaných cca 6.500 % denných uzávierok a okolo 1.200.000 registrovaných predajov, pričom pri takej mechanizácii môže dôjsť pochopiteľne k určitému percentu chybné vykonaných operácií.

Žalobca poukazoval na to, že daňoví kontrolóri pri uvedených poruchách vyčíslili „údajne vysokú sumu“ zistených rozdielov 8.780.259,- Sk, čo predstavuje 0,5 % z celkového obratu za rok 2006. Tento rozdiel však žalobca vysvetlil a zdokumentoval tak, že nedošlo ani len k podozreniu z daňových únikov.

Tvrdenie správcu dane ako i žalovaného, ktoré viackrát opakuje v rozhodnutí, že daňový subjekt potvrdil rozdiel na pokladnici je podľa tvrdenia žalobcu nepravdivý a zavádzajúci. Pokiaľ z titulu technických porúch (strata údajov v pamäti) boli vykázané rozdiely, tieto žalobca zdokladoval klasickou evidenciou do poslednej koruny. Taktiež za zavádzajúce a nepravdivé považoval žalobca tvrdenie žalovaného, že nevyhotovoval mesačné uzávierky. Jednalo sa totiž len o jedinú pokladnici, ktorú žalobca z uzatvorenej prevádzky stiahol a GT grand total pri odhlásení bol rovnaký ako pri poslednej uzávierke v danej predajni. Išlo o opomenutie vytlačiť nulovú uzávierku v čase, keď sa nepredávalo. Skutočnosť, že daňová kontrola zistila zníženie kumulatívnych obrátov GT1, GT2 len potvrdzuje dôslednosť zo strany žalobcu pri odvode DPH, pretože DPH bola vypočítaná a odvedená správne, a to aj napriek psionu. Ďalej poukazoval na skutočnosť, že daňové orgány a ani krajský súd nevzali do úvahy vysokú poruchovosť prenosných elektronických pokladníc nielen v prevádzkach žalobcu, ale aj v desiatkach ďalších organizácií, ktorú skutočnosť potvrdil revízny technik Ing. V..

Ďalej žalobca namietal, že v danom prípade nebol dostatočne zistený skutkový stav a keďže problematika je natoľko zložitá, že zistenie objektívnej pravdy by si vyžadovalo ustanovenie súdneho znalca. Žalobca má za to, že technické a ekonomické problémy tohto prípadu nemusia byť zrozumiteľné ani pre objektívne posúdenie členov senátu krajského súdu.

Súčasne žalobca namietal aj príslušnosť správcu dane, keď v danom prípade je miestne príslušným správcom dane žalobcu Daňový úrad Košice II. Kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2006 však vykonali Ing. M. a Ing., E., ktoré nie sú zamestnankyne tohto daňového úradu. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol, z ktorého vyplýva, že kontrola bola vykonaná pracovníkmi Daňového úradu Košice I. V tejto súvislosti žalobca poukazoval na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009. Keďže zamestnanci Daňového úradu Košice II neboli z daňového konania vylúčení, preto nebol dôvod, aby predmetnú daňovú kontrolu nemohli vykonať. Preto

protokol Daňového úradu Košice II č. 696/330/50214-253/2008/Far zo dňa 17. júla 2008, ktorý bol podkladom pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty bol získaný v rozpore so zákonom o správe daní. Dôsledkom toho došlo k porušeniu jeho základného práva na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Podľa žalobcu týmto jeho argumentom nevenoval žiadnu pozornosť tak žalovaný ale ani krajský súd, a to napriek tomu, že ich vo svojich podaniach v správnom konaní ako aj pred krajským súdom, včítane námietok zaujatosti voči kontrolórom namietali.

V závere odvolania žalobca poukazoval aj na to, že krajský súd nevenoval žiadnu pozornosť ani skutočnosti, že správca dane uloženie pokuty na hornej hranici nijako nezdôvodnil. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 06. decembra 2011 navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami, ktoré boli obsahom odvolania. Z obsahu rozhodnutia jasne vyplýva z akých skutočností správca dane ako aj žalovaný vychádzali a kýmí právnymi úvahami sa opri rozhodovaní riadili. Poukázal na to, že výsledky kontroly jednoznačne preukazujú, že z 35 kusov elektronických registračných pokladníc (ďalej len „ERP“) predložených ku kontrole (4 predložené neboli), u 23 kusov ERP bolo zistené porušenie jednotlivých ustanovení vyhlášky Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia tržieb elektronickou registračnou pokladnicou v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhl. o ERP“) pričom išlo o porušenie základných ustanovení citovanej vyhlášky upravujúcej spôsob vedenia evidencie tržieb ERP. Uviedol, že pohľad žalobcu na nedostatky zistené kontrolou a ich posúdenie len ako následok viac-menej technických porúch ERP je zjednodušený. Práve tieto technické poruchy ERP spôsobené napr. výpadkom elektrickej energie majú vplyv na správnosť a úplnosť vykazovaných tržieb. Žalobca sa však dôsledkami týchto technických porúch nezaoberal. Až na podnet správcu dane pri kontrole požiadal o zaujatie stanoviska k chybovosti PSION, 1-8 Ing. V., ktorý sa vyjadril, že v dôsledku porúch sú zapísané informácie neúplné a nekorektné. Žalovaný tvrdil, že žalobca mal možnosť aj v prípade poruchy pokladnice pokračovať v evidencii tržieb na pokladniciach s uplatnením možnosti vynulovania chybných kumulatívnych obrátov (grandtotálov), pričom v zmysle § 3 ods. 4 vyhl. o ERP môže vynulovanie vykonať len servisný technik a tento úkon musí zaznačiť v knihe pokladnice v časti servisný záznam. Aj napriek takejto možnosti žalobca neustále

pokračoval v evidencii tržieb s chybnými kumulatívnymi obratmi, v dôsledku čoho nebolo možné overiť dĺžku trvania deklarovaného výpadku pokladnice a tiež skutočnosť, či daňový subjekt počas výpadku pokladnice tržby prijímal v hotovosti a či ich zaevidoval v zmysle § 3b ods. 5 vyhl. o ERP. Tento stav trval od roku 2000 vrátane kontrolovaného obdobia roku 2006.

Čo sa týka výšky pokuty žalovaný uviedol, že úmernosť výšky pokuty nie je možné porovnávať s výškou odvedenej dane. Poukazoval na ustanovenie § 35 ods. 12 zákona o správe daní, ktoré stanovuje, kedy môže správca dane pokutu uložiť. Pri ukladaní pokuty správca dane nesleduje plnenie daňovej povinnosti (v danom prípade DPH), ale sleduje, či došlo k porušeniu povinností vyplývajúcich z tohto zákona.

Žalovaný ďalej uviedol, že je pravdou, že žalobca predložil správcovi dane doklady o predaji. Pokiaľ ide o hotovostný predaj cez ERP, vyhláška o ERP stanovuje podmienky vedenia tržieb tohto pokladnicou, a to na základe dennej a mesačnej uzávierky vyhotovenej pokladnicou prostredníctvom denného a mesačného výkazu, ktorého účasťou je aj pásna denného a mesačného výkazu obrátov. Nedostatky zistené u žalobcu v predmetných výkazoch u kontrolovaných pokladníc znižujú hodnovernosť kontrolných pásov (účteniek) predložených správcovi dane a kontrola jednotlivých pokladničných dokladov pri takom vysokom obrate je aj ťažko realizovateľná. Žalovaný uviedol, že na trhu boli rôzne druhy prenosných ERP a je na zodpovednosti daňového subjektu zabezpečiť si taký typ pokladnice, ktorá nie je poruchová.

Pokiaľ ide o námietky procesného charakteru týkajúce sa spôsobu výkonu kontroly dane za rok 2006 miestne príslušným správcom dane a jeho zamestnancami, žalovaný uviedol, že táto námietka nebola predmetom odvolania proti rozhodnutiu správcu dane ani predmetom žaloby. Podľa názoru žalovaného námietka miestnej príslušnosti nie je spôsobilým odvolacím dôvodom s poukazom na ustanovenie § 205a ods. 1 OSP.

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 Slovenskej republiky 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/223/13189-110570/2009/99541-r z 09. októbra 2009, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice II, č. 696/230/9305/09/Kre z 24. februára 2009, ktorým správca dane uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 12 zákona o správe daní pokutu vo výške 33.192,90 eura za porušenie nepeňažnej povinnosti podľa ustanovenia § 97 zákona o správe daní za kontrolované zdaňovacie obdobie 1-12/2006.

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 § 35 ods. 12 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase, 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 11, môže mu správca dane uložiť pokutu do 1.000.000?,- Sk. Pokutu možno uložiť opakovane, a to vo výške jej dvojnásobku, ak jej uloženie nevedlo k náprave a protiprávny stav trvá, maximálna výška pokuty ustanovená v prvej vete musí byť zachovaná. Rovnako môže správca dane uložiť pokuty za nesplnenie niektorej povinnosti nepeňažnej povahy podľa tohto zákona aj tretej osobe.

Podľa § 35 ods. 13 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase správca dane pri ukladaní pokuty podľa odsekov 5, 8 až 12 a 15 prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu.

Podľa § 97 ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase 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.

Podľa § 97 ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase, ministerstvo upraví všeobecne záväzným právnym predpisom termín, rozsah, podmienky

a ďalšie podrobnosti používania elektronických registračných pokladníc s tlačiarňou a spôsobe vedenia evidencie tržieb.

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 používania elektronických registračných pokladníc na účely evidencie tržieb za podmienok upravených vyhláškou o ERP daňovými subjektmi, ktorých predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb 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 ods. 12 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase je upravená možnosť správcu dane uložiť pokutu, a to so zreteľom na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho konania (§ 35 ods. 13 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase). V prípade porušenia zákonných povinností nepeňažnej povahy v zmysle ustanovenia § 35 ods. 12 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase je pokuta ohraničená hornou hranicou, a to sumou 1.000.000,- Sk (33.193,92 eura).

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, daňová kontrola u žalobcu bola začatá na základe oznámenia Daňového úradu Košice II so sídlom Garbiarska 1, Košice – m. č. Staré mesto o výkone daňovej kontroly č. 696/330/8810-253/2008/Far zo dňa 14. februára 2008, za zdaňovacie obdobie roka 2006 s tým, že daňová kontrola začne dňa 03. marca 2008 v priestoroch daňového subjektu Trieda SNP 17, Košice. Kedy bolo toto oznámenie žalobcovi doručené, nie je z pripojeného administratívneho spisu zistiteľné, pretože v spise sa nenachádza doručienka o jeho doručení daňovému subjektu. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 696/330/68599-253/2008/Far z 28. októbra 2008 dňa 28. novembra 2008. Z protokolu vyplýva, že daňovú kontrolu vykonali Ing. M. a Ing. E.. Prejednanie protokolu sa žalobca osobne nezúčastnil a protokol bol prejednaný za účasti Ing. E. a pracovníčkou správcu dane Ing. M. a Ing. E. v priestoroch Daňového úradu Košice I. Z pripojeného spisu nebolo možné overiť, či žalobca splnomocnil Ing. E. na svoje

zastupovanie na prejednanie protokolu, pretože v administratívnom spise sa nenachádza žiadne plnomocenstvo. Z výsledkov protokolu vyplynul rozdiel na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 188.897,- Sk a na DPH v sume 90.814,- Sk. Súčasne z výsledkov daňovej kontroly vyplynul záver, že správca dane za porušenie povinnosti v zmysle § 35 ods. 12 zákona o správe daní vydá rozhodnutie o uložení pokuty, keďže kontrolou boli zistené porušenia § 97 zákona o správe daní a vyhlášky o ERP.

Na základe uvedeného vydal Daňový úrad Košice II rozhodnutie č. 696/230/9305/09/Kre z 24. februára 2009, ktorým správca dane uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 12 zákona o správe daní pokutu vo výške 33.192,90 eura za porušenie nepeňažnej povinnosti podľa ustanovenia § 97 zákona o správe daní za kontrolované zdaňovacie obdobie 1-12/2006, ktoré rozhodnutie žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil.

Najvyšší súd po preskúmaní zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí dospel k záveru, že správne orgány, ktoré vo veci konali a rozhodovali, postupovali v rozpore so zásadami administratívneho trestania.

Podľa názoru najvyššieho súdu sa žalovaný v odvolacom konaní nevysporiadal s námietkami, ktoré žalobca uplatnil v odvolaní proti rozhodnutiu Daňového úradu Košice II o uložení pokuty. Tieto námietky opätovne uplatnené v žalobe, nezohľadnil ani krajský súd. Ide predovšetkým o námietky z hľadiska zásad administratívneho trestania. Na rozdiel od krajského súdu má najvyšší súd iný názor na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a to predovšetkým pokiaľ ide o obsahové náležitosti výroku rozhodnutia správcu dane ako aj rozhodnutia žalovaného.

Náležitosti výroku rozhodnutia sú uvedené v § 30 ods. 2 zákona o správe daní. Z tohto ustanovenia explicitne nevyplýva, že výrok rozhodnutia musí obsahovať vecné, časové a miestne určenia konania, z ktorého správny delikt vyplýva. Avšak 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 uvedením tých skutočností, ktoré sú potrebné na to, aby skutok nemohol byť zamenený s iným. Je nespochybniteľné, že iba výroková časť správneho rozhodnutia je schopná mať dopad na práva a povinnosti

účastníkov konania a iba ona môže nadobudnúť právnu moc. Bezvadne formulovaný výrok je nezastupiteľnou časťou rozhodnutia. Len z výroku je možné zistiť, či a aká povinnosť bola uložená, iba porovnaním výroku je možné usúdiť existenciu prekážky veci rozhodnutej, vylúčenie prekážky litispendencie, dvojakého postihu pre totožný skutok, je dôležitý pre určenie rozsahu dokazovania, ako aj na zabezpečenie riadneho práva na obhajobu, len výrok rozhodnutia, a nie jeho odôvodnenie, môže byť vynútiteľný správnu exekúciou a pod..

V danom prípade výrok obsahovo nedostatočne korešponduje s odôvodnením rozhodnutia. Absencia nevyhnutných obsahových náležitostí výroku má vplyv na zákonnosť rozhodnutia, konkrétne v otázke vymedzenia skutku (**miestne, časové a vecné**), ktorý je správnym deliktom a táto absencia je potom spôsobilá vyvolať nezákonnosť predmetného rozhodnutia. Vymedzenie skutku len s poukazom na príslušné ustanovenia právnych predpisov je nedostatočné a spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Rozhodnutie o uložení sankcie musí vo výroku obsahovať riadne popísanie skutku a musí byť z neho zrejmé bez akýchkoľvek pochybností, čoho sa žalobca dopustil, kedy sa deliktu dopustil a v čom spočíva spáchaný delikt.

Z uvedených dôvodov je najvyšší súd toho názoru, že vymedzenie predmetu konania vo výroku rozhodnutia o správnom delikte spočíva v špecifikácií správneho deliktu takým spôsobom, aby sankcionované konanie **nebolo zameniteľné** s konaním iným. Tento záver je odôvodniteľný priamo z ustanovenia § 30 ods. 2 zákona o správe daní, pretože **vec o ktorej je rozhodované**, je v danom prípade správny delikt a vymedzenie veci musí zodpovedať jeho charakteru.

Najvyšší súd ďalej poukazuje aj na to, že v danom prípade správca dane neprihliadol na povinnosť, ktorá mu vyplýva z ustanovenia § 35 ods. 13 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase, a to, že správca dane pri ukladaní pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Námietskami žalobcu vznesenými v odvolaní, týkajúcimi sa nedostatočného odôvodnenia pokuty uloženej v maximálnej možnej výške sa nedostatočne zaoberal žalovaný ale aj krajský súd. Pokiaľ túto námietku nepovažoval žalovaný za dôvodnú, bolo jeho povinnosťou vysvetliť a vyložiť z akých dôvodov. Túto povinnosť prehliadol aj krajský súd, ktorý sa uspokojil s tvrdením, že uložená pokuta bola v súlade so zákonom na základe správnej úvahy, nevybočila z medzí a rámca zákona. Keďže

tak krajský súd neurobil, zaťažil svoje konanie vadami spočívajúcimi v porušení všeobecných procesných princípov podraditeľných pod vadu konania v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ OSP, ale súčasne postupoval aj v rozpore so zásadami vyjadriteľnými v čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu vznesenú až v odvolacom konaní proti rozsudku krajského súdu, týkajúcu sa príslušnosti správca dane, najvyšší súd poukazuje na to, že z obsahu administratívneho spisu nie je zrejmé, ktorý daňový úrad bol povinný na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu a na vydanie rozhodnutia po jej ukončení. V ďalšom konaní bude správny orgán povinný vysvetliť, ktorý daňový orgán bol povinný na vykonanie daňovej kontroly a pokiaľ ju vykonal nepríslušný správca dane, z akého dôvodu tak urobil a ďalej postupovať s prihliadnutím na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. US 118/2009.

Pre úplnosť veci, najvyšší súd poukazuje na povinnosť žalovaného vyplývajúcu z ustanovenia § 250d ods. 1 OSP, a to predložiť súdu kompletnú spisovú dokumentáciu, t. j. svoj spis spolu so spisom správneho orgánu prvého stupňa. V danom prípade bol súdu predložený spisový materiál nekompletný, ktorá skutočnosť môže spôsobiť nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre neúplnosť spisového materiálu, čo je tiež dôvodom pre zrušenie rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Košiciach 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 správca dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. 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).

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší 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 sume 639,58 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66,00 eur, z náhrady trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom, spísanie žaloby vykonané v roku 2009) po 115,90 eura, za dva úkony právnej služby (účasť na pojednávaní krajského súdu, 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 dvakrát režijný paušál po 6,95 eura, ako aj dvakrát paušál po 7,41 eura. Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť do rúk JUDr. Pavla Záhorského, advokáta so sídlom v Košiciach do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 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 : Pr 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