

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/39/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012201097
Dátum vydania rozhodnutia:	16.12.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1012201097.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: Okresná prokuratúra, Bratislava II, Kvetná 13, 820 05 Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, P.O.BOX 154, 850 00 Bratislava, za účasti: BYTOČ, spol. s r. o. Sklenárova 4, 821 09 Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Ľubomír Kardoš, advokát so sídlom: Sklenárova 4, 821 09 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 601/230/113089/10/Jand, č. 601/230/113088/10/Jand, č. 601/230/113111/10/Jand, č. 601/230/113107/10/Jand, č. 601/230/113105/10/Jand, č. 601/230/113096/10/Jand, všetky zo dňa 8.9.2010, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/113/2012-65 zo dňa 21. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 21. marca 2014, č. k. 4S/113/2012-65 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave, rozhodujúci na základe žaloby prokurátora podanej v zmysle § 250 ods. 6 O.s.p. v spojení s ust. § 35 ods. 1 písm. b) O.s.p. zrušil z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) O.s.p. napadnuté rozhodnutia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, nakoľko považoval za preukázané, že žalovaný ako správca dane nepostupoval súladne so zákonom pri ukladaní pokút za daňové správne delikty v zmysle 35 ods. 6 a 15 zák. č. 511/1992 Z. z..

Vychádzal z preukázaných skutočností, týkajúcich sa ukladania pokút za daňové delikty v zmysle § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. daňovníkovi BYTOČ s.r.o. Bratislava. Rozhodnutím č. 601/230/113089/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená pokuta 66,38 eur za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004 v zákonom stanovenej lehote. Rozhodnutím č. 601/230/113088/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená pokuta za nepredloženie hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2004 v zákonom stanovenej lehote. Rozhodnutím č. 601/230/113111/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená

pokuta za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v zákonnej lehote. Rozhodnutím č. 601/230/113107/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená pokuta za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2005 v zákonom stanovenej lehote. Rozhodnutím č. 601/230/113105/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená pokuta za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2005 v zákonom stanovenej lehote. Rozhodnutím č. 601/230/113096/10/Jand zo dňa 8.9.2010 bola uložená pokuta za nepredloženie hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2004 v zákonom stanovenej lehote.

Podaniu žaloby predchádzali neúspešné protesty prokurátora proti jednotlivým napadnutým rozhodnutiam, pričom podnet na podanie protestov prokurátora podal daňovník, spoločnosť vystupujúca v súdnom konaní ako pribratý účastník v zmysle § 250 ods. 1 O.s.p.

Krajský súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu ktorým mal preukázané, že daňovník, BYTOČ spol. s r.o. Bratislava, doručil správcovi dane - Daňovému úradu Bratislava II., prehľady o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2004 a 1.- 3. štvrťrok 2005, ako aj hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roka 2004 a 2005 až po zákonom stanovenej lehote 30 dní resp. 3 mesiace po uplynutí príslušného obdobia. Za porušenie každej z týchto povinností žalovaný rozhodnutiami zo dňa 8.9.2010 daňovníkovi uložil v zmysle § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Z. z. pokutu vo výške po 66,38 € (2.000,- Sk).

Krajský súd považoval za pochybenie, že žalovaný ako správca dane pri ukladaní trestu v správnom konaní neaplikovali analogicky pravidlá pre ukládanie pokút v zmysle trestného zákona, t. j. v prípade rozhodovania o uložení viacerých pokút s rovnakou sadzbou za viacero správnych deliktov v zmysle § 49 zákona o dani z príjmov nepoužili pravidlo o úhrnnom treste pri súbehu správnych deliktov a neuložili trest neprevyšujúci hornú hranicu sadzby pre spáchaný delikt najprísnejšie trestný (absorpčná zásada). Zároveň považoval za preukázané, že daňovému subjektu nebolo v rámci rozhodovania o ukladaní pokút umožnené uplatniť si svoje procesné práva, nakoľko daňový subjekt ani nebol informovaný o tom, že mu bude uložená sankcia, v konaní nebolo vykonávané dokazovanie, jediným podkladom pre rozhodnutia boli hlásenia a prehľady podané daňovým subjektom. Navyiac, napriek tomu, že sa jednalo o vec jednoduchú, správca dane nepostupoval v súlade s ust. § 30a zák. č. 511/1992 Z. z., ale k sankcionovaniu pristúpil až krátko pred uplynutím 5-ročnej prekluzívnej lehoty.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalovaný (právny nástupca Daňového úradu Bratislava II) a žiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako nezákonný zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Poukázal na nespochybnené porušovanie povinností daňovníka v súvislosti s predkladaním jednotlivých prehľadov o zrazených a odvedených preddavkoch na daň zo závislej činnosti a hlásení o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti, nemožnosť v prípade splnenia zákonných podmienok neuložiť pokutu, povinnosť správcu dane konať pri prejednávaní správnych deliktov v súlade s platnou právnou úpravou a skutočnosť, že zákon č. 511/1992 Z. z. neupravuje ani súbeh správnych deliktov ani absorpčnú zásadu ukládania pokút za správne delikty. Zásada hospodárnosti v správnom konaní by nemala byť uplatňovaná v rozpore so zásadou zákonného postupu, pričom správne delikty sú na rozdiel od rozhodovania v trestnom konaní a v priestupkovom konaní sankcionované bez ohľadu na zavinenie. Pripustenie možnosti použitia analógie v zmysle odôvodnenia napadnutého rozsudku by bolo podľa neho v rozpore s ust. § 1a písm. a) zák. č. 511/1992 Z. z., v zmysle ktorého aj pokuta ukladaná podľa § 35 zák. č. 511/1992 Z. z. je daňou a konanie o jej uložení je daňovým konaním. K zrušujúcemu dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. žiadne výhrady neuviedol.

Žalobkyňa sa vo svojom vyjadrení k odvolaniu stotožnila s rozhodnutím krajského súdu, v reakcii na odvolacie dôvody poukázala na uznesenie NS SR sp. zn. 2Sžf/9/2010, a žiadala napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Účastník konania BYTOČ s.r.o. Bratislava sa vo svojom vyjadrení k odvolaniu stotožnil s odôvodnením napadnutého rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

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

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky

Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa § 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky

Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

Podľa § 15 ods. 6 zák. č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov v príslušnom znení

Ak daňový subjekt nepredloží v ustanovenej lehote hlásenie alebo prehľad podľa osobitného zákona, 6ec) správca dane mu uloží pokutu 2 000 Sk (66,38 eur); ak hlásenie alebo prehľad daňový subjekt nepredloží ani v lehote určenej správcom dane vo výzve, správca dane mu uloží pokutu 4 000 Sk.

Ako vyplýva z administratívneho spisu ako i z dôvodov napadnutého rozsudku krajského súdu, za každé zo šiestich samostatne uvedených porušení 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 daňovníkovi pokutu vo výške po 66,38 eur, nakoľko správca dane (žalovaný) a v preskúmvacom konaní i krajský súd mali za preukázané, že daňovník v predmetných prípadoch doručoval predmetné hlásenia a prehľady až po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. Napadnuté rozhodnutia o uložení pokuty v zmysle § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Z. z. boli vydané v rámci zákonom stanovenej lehoty (§ 35 ods. 15 zák. č. 511/1992 Z. z.), v septembri 2009. Žalobou nebolo spochybnené preukázanie porušenia povinnosti daňovníka týkajúce sa predkladania príslušných hlásení a výkazov, ani právna kvalifikácia, napadnutá bola správnosť postupu správcu dane, spočívajúca v separátnom rozhodovaní o uložení sankcie za každý z preukázaných správnych deliktov. Aj keď z odôvodnenia žalobného návrhu je zrejmé, že žalovaný vydal v evidentnej vecnej a časovej súvislosti sedem rozhodnutí a uložil sedem pokút, v žalobnom návrhu bolo vyšpecifikovaných šesť z nich, (nebolo zahrnuté rozhodnutie č. 601/230/113102/10/Jand zo dňa 8.9.2010) preto sa súd viazaný rozsahom žalobného návrhu zaoberal iba preskúmaním napadnutej správnosti postupu súvisiaceho s ich vydávaním.

Krajský súd sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal s povinnosťou aj správnych orgánov Slovenskej republiky, rešpektovať pri svojom rozhodovaní nielen vnútroštátne právne normy ale aj komunitárne predpisy a akty orgánov Európskej únie, ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. V tejto súvislosti poukázal na čl. 6 ods. 1 veta prvá Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, v nadväznosti na obsah Odporúčania výboru ministrov č. R (91) pre členské štáty o správnych sankciách a nadväzujúcu judikatúru ESĽP, v zmysle ktorých v rámci trestania za správne delikty je potrebné poskytovať ich páchatelom okrem záruk spravodlivého správneho konania aj pevne zavedené záruky zákonnosti v zmysle úpravy trestného konania, zvlášť v situácii, keď hranica medzi trestnými

deliktami a správnymi deliktami je stanovená vôľou zákonodarcu. Na sankcionovanie konania, charakterizovaného ako správny delikt, patriaceho podľa svojej povahy do kategórie trestných obvinení, je preto dôvodné postupom analogiae legis aplikovať princípy ukladania trestov používané v súdnom konaní, v prípade konania naplňajúceho znaky pokračujúceho deliktu použitie absorpčnej zásady. K otázke posudzovania správneho deliktu (správnych deliktov) ako pokračujúci delikt poukázal na rozhodnutie NS SR 4Sžf/24/2011 zo dňa 20. decembra 2011.

Podľa názoru Najvyššieho súdu SR sa krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadal s námietkami, ktoré uplatnila žalobkyňa vo svojej žalobe, predovšetkým z hľadiska príslušných zásad administratívnoprávneho trestania.

Ako bolo uvedené v skôr vydaných rozhodnutiach NS SR v obdobných veciach, vrátane zmieňovaného 2Sžf/9/2010 zo dňa 16.2.2011, na rozhodovanie o správnych deliktach (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 výraz „akékoľvek trestné obvinenie“. Na rozdiel od trestného zákona, však 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 ukladanie úhrnného trestu, to znamená, že správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov rozhodujúcich vo veciach správneho trestania je povinnosťou správneho súdu skúmať, či v prípade ak žalobca spáchal viacero správnych deliktov, 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.

V otázke dôvodnosti aplikácie všeobecných zásad správneho trestania v zásade zhodných so zásadami trestania upravenými pre trestné súdne konania sa teda Najvyšší súd SR v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku, dôsledne korešpondujúcim s doterajšou judikatúrou Najvyššieho súdu SR vo veci správneho trestania.

Pokiaľ žalovaný v odvolaní opakovane poukazoval na skutočnosť, že zákon č. 511/1992 Z. z. neupravuje ani súbeh správnych deliktov, ani absorpčnú zásadu pri ukladaní sankcií za správne delikty, pričom konanie o každej pokute je samostatným konaním, zásadný význam pri rozhodovaní malo to, že postihované porušenia povinnosti daňovníka sú uznateľné za čiastkové útoky pri pokračujúcom delikte (kritériá stanovené v rozsudku 4Sžf/24/2011 zo dňa 20.12.2011). Povinnosť aj orgánu verejnej správy aplikovať dôsledky čl. 6 ods. 1 veta prvá Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, a následných právnych aktov Európskej únie je ústavnou povinnosťou, majúcou v prípade konfliktu prednosť pred úpravou obsiahnutou vo vnútroštátnej legislatíve.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP. Procesne úspešnému žalobcovi nemohol priznať nárok na ich náhradu, nakoľko žalobu podal v rámci výkonu zákonných kompetencií v zmysle zákona o prokuratúre, príbratému účastníkovi konania nebolo možné náhradu trov konania priznať vzhľadom na skutočnosť, že ustanovenie § 250k O.s.p., predstavujúce osobitnú úpravu rozhodovania o trovách v správnom súdnictve, umožňuje priznať náhradu trov konania iba procesne úspešnému žalobcovi.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.