



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci **žalobcu: L. P. S., s.r.o.**, so sídlom Š., IČO: X., právne zastúpený: *JUDr. R. J.*, advokát konajúci v mene a na účet spoločnosti Advokátska kancelária J-, s.r.o., so sídlom M., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č.:

I/221/16395-125370/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125372/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125374/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125376/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125377/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125378/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125380/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125381/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125383/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125384/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125386/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125387/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125388/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125389/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125391/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125392/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125393/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125394/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125396/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125398/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125399/2009/994088-r zo dňa 24.11.2009
I/221/16395-125400/2009/994088-r zo dňa 24.11.2009
I/221/16395-125401/2009/994088-r zo dňa 24.11.2009
I/221/16395-125404/2009/994088-r zo dňa 24.11.2009
I/221/16395-125405/2009/994088-r zo dňa 24.11.2009

I/221/16395-125338/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125357/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125360/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009
I/221/16395-125340/2009/994088-r zo dňa 20.11.2009

o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 38/2010-481, 1S 40-113/2010 zo dňa 27. januára 2011, jednomyselne takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 38/2010-481, 1S 40-113/2010 zo dňa 27. januára 2011 **p o t v r d z u j e.**

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 4.772,69 € na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária J. -, s.r.o., B., do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a), e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) v záhlaví uvedené rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalovaného zaviazal nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 25.814,60 € na účet jeho právneho zástupcu do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Krajský súd v úvode odôvodnenia napadnutého rozsudku upriamil pozornosť na základné zásady daňového konania, najmä na zásadu zákonnosti, z ktorej dikcie vyvodil záver, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Uviedol, že opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky zo dňa 17.12.2001 č. 20792/2001-74, uverejneným vo Finančnom spravodajcovi č. 15/2002, vyhláseným v Zbierke zákonov pod č. 120/2002 Z. z., ustanovilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky vzory daňových priznaní k cestnej dani, v prílohe č. 2 bol uvedený vzor daňového priznania pre právnické osoby. Predmetný vzor daňového priznania, nazvaný „priznanie k cestnej dani“ obsahoval štyri časti, pričom ako je zrejmé zo vzoru tlačiva daňového priznania k cestnej dani (III. oddiel), bolo daňovníkovi umožnené priamo na jednom liste tlačiva uviesť údaje o dvoch vozidlách, predmetný oddiel mal predstavovať prílohu k daňovému priznaniu a zároveň

vo IV. oddiele „sumarizácia výpočtu dane za všetky vozidlá“ v riadku 01, mal daňovník uviesť počet vozidiel uvedených v daňovom priznaní. Na základe toho dospel prvostupňový súd k záveru, že aj podaním jedného daňového priznania, v ktorého prílohe bolo uvedených viacerých vozidiel, si žalobca ako daňovník účinne splnil svoju zákonnú povinnosť, podať daňové priznanie za každé jednotlivé vozidlo uvedené v III. oddiele predmetného daňového priznania. Všetky vozidlá žalobcu, ako jednotlivé zdaňované predmety, boli žalobcom uvedené v prílohách č. 1 až č. 38 daňového priznania za rok 2004, ktoré bolo doručené daňovému úradu dňa 17. marca 2004 ako jeden dokument. Uviedol, že je nesporné, že daňový úrad takto podané priznanie, vyplnené žalobcom v súlade s poučením na jeho vyplnenie, prijal a ako riadne podané akceptoval, majúc za to, že podanie jedného priznania za všetkých 75 vozidiel žalobca vykonal v súlade s právnymi predpismi. Konštatoval ďalej, že z logického aj gramatického výkladu § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo ako „zákon o správe daní“) vyplýva, že za jedno daňové priznanie, ktoré bolo daňovníkom podané po zákonom stanovenej lehote, je správca dane oprávnený uložiť len jednu pokutu. Nestotožniac sa s argumentáciou žalovaného, že nakoľko pri každom jednom motorovom vozidle je nevyhnutné samostatne určiť dátum vzniku daňovej povinnosti, daňovú povinnosť a daň, je možné uložiť aj pokutu za každé motorové vozidlo osobitne dôvodil, že hoci je predmetom dane podľa zákona o cestnej dani jednotlivé vozidlo, zákon o správe daní v § 35 ods. 4 neoprávňuje správcu dane uložiť daňovému subjektu pokutu za oneskorene podané daňové priznanie vo vzťahu k jednotlivým predmetom dane, ale len za daňové priznanie ako celok. Uviedol ďalej, že z § 14 ods. 2 zákona č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani (ďalej len „zákon č. 87/1994 Z. z.“) vyplýva, že na celkový výpočet dane je rozhodujúci počet vozidiel k termínu predloženia daňového priznania a ak správca dane akceptuje podané daňové priznanie ako celok, jeden dokument, na základe ktorého daňovník uhradí cestnú daň aj za viaceré predmety dane, nie je možné ustanovenie § 35 ods. 4 zákona o správe daní vykladať inak ako tým spôsobom, že ide o daňové priznanie ako celok, v ktorom sú legálne zdanené jednotlivé predmety dane. Rovnako mal za to, že správca dane nepostupoval v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní, keď vo vzťahu k pochybnosti, ohľadne dátumu začiatku používania motorových vozidiel na podnikanie, v prípade nedôsledného vyplnenia daňového priznania žalobcom, ho nevyzval na doplnenie daňového priznania a ani z obsahu úradného záznamu vyhotoveným správcou dane táto skutočnosť nevyplýva doplniac zároveň, že daňový úrad nemohol ani v dôsledku neúplného daňového priznania rozhodnúť o uložení pokuty za oneskorene podané daňové priznanie, nakoľko práve moment včasnosti podania daňového priznania na základe predložených dokladov nemal možnosť posúdiť. V tejto súvislosti konštatoval, že vyššie označené tlačivo daňového priznania nedáva odpoveď na otázku, kedy vzniká daňová povinnosť u jednotlivého vozidla, pričom nedokonalosť obsahu tlačiva nemožno vykladať na ťarchu daňovníka.

Z vyššie uvedených dôvodov, po preskúmaní veci dospel krajský súd k záveru, že žalovaný správny orgán nepostupoval v súlade so zákonom a preto napadnuté rozhodnutia tak prvostupňového, ako aj druhostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k

ods. 1 OSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v sume 25.814,60 € pozostávajúce zo súdneho poplatku vo výške 4.950 € a trov právneho zastúpenia v sume 20.864,60 €.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, navrhujúc Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu žalobcu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Dôvodil, že sa nestotožňuje so záverom krajského súdu a naďalej trvá na tom, ako rozhodol v žalobou napadnutých rozhodnutiach. Argumentoval tým, že správca dane ako prvostupňový orgán uložil žalobcovi predmetné pokuty v súlade so zákonom o správe daní vychádzajúc pritom z dikcie ustanovenia § 35 ods. 4, ako aj samotného výkladu tvorcu tohto zákona, v súlade s ktorým, ak daňovník v daňovom priznaní prizná daň za viacero vozidiel, pričom daňové priznanie podá oneskorene, správca dane uloží pokutu za každé motorové vozidlo osobitne, poukazujúc na skutočnosť, že v daňovom priznaní k cestnej dani Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 62-26430-2000 sa uvádza osobitne za každé motorové vozidlo dátum vzniku daňovej povinnosti, daňová povinnosť, aj samotná daň.

Taktiež nesúhlasiac s výškou priznaných trov právneho zastúpenia poukázal na to, že žalobca podal jednu žalobu, v ktorej napadol a spojil 75 rozhodnutí vydaných žalovaným a preto zastal názor, že prvostupňový súd v časti priznaných trov konania žalobcovi nepostupoval v súlade s vyhláškou č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“). Dôvodil tým, že zo strany žalobcu bol vykonaný iba jeden úkon podľa § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z., 1x 115,90 €, ktorý z dôvodu spojenia 75 rozhodnutí môže byť zvýšený v zmysle § 13 ods. 3 v spojení s § 20b vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o jednu polovicu základnej sadzby tarifnej odmeny, t.j. o 57,95 €, pričom obdobne mal krajský súd postupovať aj pri vyčíslení ostatných položiek trov uplatnených žalobcom, napr. písomného vyjadrenia a režijného paušálu.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol rozsudok krajského súdu v celom rozsahu potvrdiť a zároveň zaviazať žalovaného na náhradu trov právneho zastúpenia žalobcu v odvolacom konaní. Dôvodil, že z logického a gramatického výkladu ustanovenia § 35 ods. 4 zákona o správe daní je zrejmé, že za jedno daňové priznanie, ktoré bolo daňovníkom podané po zákonom stanovenej lehote, je správca dane oprávnený uložiť jednu pokutu, pričom akýkoľvek iný výklad „tvorcu zákona“, na ktorý žalovaný opakovane poukazuje (avšak tento v žiadnom zo svojich podaní necituje) by jednoznačné ustanovenie § 35 ods. 4 citovaného zákona rozširoval vo vzťahu k daňovému priznaniu k cestnej dani v zmysle „a to za každé vozidlo uvedené v predmetnom daňovom priznaní zvlášť“ zastávajúc názor, že takýto rozširujúci výklad zákona by bol ústavne nesúladný, a preto neprípustný. K tvrdeniu žalovaného, že na tlačive daňového priznania k cestnej dani Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 62-26430-2000 sa uvádza osobitne za každé motorové vozidlo dátum vzniku daňovej povinnosti, daňová povinnosť aj samotná daň, uviedol, že žalovaný pravdepodobne disponuje iným tlačivom, nakoľko na tlačive daňového priznania k cestnej dani Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 62-26430-2000,

ktoré bolo ustanovené opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky zo dňa 17.12.2001 č. 20792/2001-74, uverejneným vo Finančnom spravodajcovi č. 5/2002, vyhláseným v Zbierke zákonov pod č. 120/2002 Z. z., sa dátum vzniku daňovej povinnosti neuvádza. K napadnutému výroku o trovách konania uviedol, že Krajským súdom v Bratislave je pod spisovými značkami 1S/38/2010 a 1S/40/2010 až 1S/113/2010 vedených 75 samostatných konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, pričom každé z jednotlivých konaní bolo spoplatnené v zmysle položky 10 písm. a/ sadzobníka súdnych poplatkov zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 71/1992 Zb.“ alebo ako „zákon o súdnych poplatkoch“). V tejto súvislosti ďalej poukázal na skutočnosť, že nakoľko všetkých 75 rozhodnutí vychádzalo z rovnakého skutkového základu a týkalo sa tých istých účastníkov, boli naplnené predpoklady na spojenie vecí v zmysle ustanovenia § 112 OSP a preto v záujme hospodárnosti konania žiadal súd o preskúmanie zákonnosti všetkých 75 rozhodnutí, ako aj postupu správnych orgánov jedným žalobným návrhom. Správnosť výroku o náhrade trov konania odôvodnil ďalej tým, že v prípade, ak by podal 75 samostatných, obsahovo zhodných žalôb, v každej zo 75 vecí by mu v prípade úspechu vo veci patrila náhrada trov právneho zastúpenia za každý jednotlivý úkon v plnej výške základnej sadzby tarifnej odmeny, pričom až od momentu spojenia vecí na spoločné konanie by bolo možné pri posudzovaní náhrady trov právneho zastúpenia za jednotlivé úkony, obsahovo zhodné v každej zo 75 vecí, aplikovať ustanovenie § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z.. Z uvedeného dôvodu tvrdil, že je nepochybné, že podaním jedného spoločného žalobného návrhu vynaložil trovy potrebné na uplatňovanie svojich práv voči žalovanému maximálne účelne doplniac, že v ostatných 74 veciach by advokátovi patril 74-násobok plnej výšky základnej sadzby tarifnej odmeny, pričom v prípade spojenia dvoch alebo viacerých vecí, v danom prípade spolu 75 vecí, vykonáva advokát len jeden spoločný úkon a základná sadzba za tento úkon sa vypočíta ako 1x tarifná hodnota + 1/2 zo 74-násobku tarifnej odmeny, resp. 1x tarifná odmena + 1/3 zo 74-násobku tarifnej hodnoty. Upriamiac pozornosť na skutočnosti, že bol pri uplatňovaní svojho práva nútený napadnúť až 75 rozhodnutí žalovaného, ďalej, že bol pri uplatňovaní svojho práva nútený vynaložiť náklady na právne zastúpenie (keďže v zmysle ustanovenia § 250a OSP musí byť žalobca zastúpený advokátom, pokiaľ nemá právnické vzdelanie buď sám, alebo jeho zamestnanec/člen, ktorý zaňho na súde koná), že žalovaným účastníkom je rozpočtová organizácia, ktorá je svojimi príjmami a výdavkami zapojená na rozpočet Ministerstva financií Slovenskej republiky, t.j. na štát, nemôže byť v predmetnom spojenom konaní o preskúmanie zákonnosti týchto 75 rozhodnutí žalovaného na jeho ťarchu, resp. spôsobilá privodiť aplikáciu (výklad) ustanovenia § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. iným ako ústavne súladným spôsobom záverom uvedúc, že z dôvodu plného úspechu vo veci, má ústavou zaručené právo na priznanie náhrady trov konania voči žalovanému v súlade so zákonom, a teda v súlade s ustanovením § 142 ods. 1 OSP v spojení s vyhláškou č. 655/2004 Z. z.. Záverom poukázal na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 198/07, v intenciách ktorého „ak súd alebo iný orgán koná vo veci uplatnenia práva osoby určenej v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky inak, ako v rozsahu a spôsobom predpísaným zákonom, porušuje ústavou zaručené právo na súdnu alebo inú právnu ochranu..“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň 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 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), a dospel k záveru, **že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.**

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu administratívneho spisu zistil, že dňa 17. marca 2004 podal žalobca daňové priznanie k cestnej dani za zdaňovacie obdobie roku 2004, v ktorom uviedol 75 vozidiel. Daňový úrad pred vybrané daňové subjekty samostatnými rozhodnutiami za každé vozidlo uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. pokutu vo výške 66,38 €, za podanie daňového priznania k cestnej dani za zdaňovacie obdobie roku 2004 po lehote ustanovenej podľa § 12 ods. 1 zákona č. 87/1994 Z. z., t.j. do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti, pretože lehota na podanie daňového priznania uplynula dňa 16. marca 2004 a daňové priznanie k cestnej dani za rok 2004 bolo doručené na daňový úrad dňa 17. marca 2004. Proti rozhodnutiam o uložení pokuty podal žalobca odvolania, v ktorých nesúhlasil s postupom, keď správca dane uložil pokutu za konkrétne vozidlá, pretože mal za to, že takýto postup je v rozpore s § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorého vyplýva pokuta za neskoré podanie daňového priznania ako celku, nie samostatne za jednotlivé vozidlá uvedené v prílohe k daňovému priznaniu. Žalovaný napadnutými rozhodnutiami podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutia daňového úradu pre vybrané daňové subjekty s odôvodnením, že ak daňovník v daňovom priznaní prizná daň za viacero vozidiel, pričom daňové priznanie podá oneskorene, správca dane uloží pokutu za každé motorové vozidlo osobitne s tým, že takýto postup vyplýva zo skutočnosti, že v daňovom priznaní k cestnej dani Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 62-26430-2000 sa uvádza osobitne za každé motorové vozidlo dátum vzniku daňovej povinnosti, daňová povinnosť a daň.

V odvolacom konaní, vzhľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov, zostalo sporné, či v prípade podania daňového priznania po lehote stanovenej zákonom, správca dane uloží jednu pokutu za daňové priznanie ako celok alebo viac pokút za každý predmet zdanenia v jednom daňovom konaní.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v konaniach vedených pod sp. zn. 6Sžf/32/2011, 3Sžf/15/2011, 3Sžf/112-173/2011, 3Sžf/22/2011 a 3Sžf/44-111/2011 bola na tomto súde prejednaná a rozhodnutá obdobná vec, týkajúca sa toho istého

daňového subjektu a uloženia pokút za daňové priznania podané po lehote stanovenej zákonom s tým rozdielom, že tieto boli podané za iné zdaňovacie obdobia. Vo všetkých uvedených konaniach boli napadnuté rozsudky prvostupňového súdu odvolacím súdom potvrdené.

V odôvodneniach rozsudkov najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/15/2011, 3Sžf/112-173/2011, 3Sžf/22/2011 a 3Sžf/44-111/2011 je uvedené nasledovné:

Odvolací súd sa v súlade s § 219 ods. 2 OSP stotožnil s právnym názorom súdu prvého stupňa, že „ z logického aj gramatického výkladu § 35 ods. 4 zákona o správe daní, podľa názoru súdu vyplýva, že za jedno daňové priznanie, ktoré bolo daňovníkom podané po zákonom stanovenej lehote, je správca dane oprávnený uložiť len jednu pokutu. V tomto smere sa súd nestotožnil s argumentáciou žalovaného, že nakoľko pri každom jednom motorovom vozidle je nevyhnutné samostatne určiť dátum vzniku daňovej povinnosti, daňovú povinnosť a daň, je možné uložiť aj pokutu za každé motorové vozidlo osobitne. Súd je naopak tej mienky, že hoci predmetom dane podľa zákona o cestnej dani je jednotlivé vozidlo, zákon o správe daní v paragrafe 35 ods. 4 neopravňuje správcu dane uložiť daňovému subjektu pokutu za oneskorene podané daňové priznanie vo vzťahu k jednotlivým predmetom dane, ale len za daňové priznanie ako celok. Z § 14 ods. 2 zákona o cestnej dani vyplýva, že na celkový výpočet dane je rozhodujúci počet vozidiel k termínu predloženia daňového priznania. Správca dane teda akceptuje podané daňové priznanie ako celok – jeden dokument, na základe ktorého daňovník uhradí cestnú daň aj za viaceré predmety dane, a preto nie je možné § 35 ods. 4 zákona o správe daní vykladať inak ako tým spôsobom, že ide o daňové priznanie ako jeden celok, v ktorom sú legálne zdanené jednotlivé predmety dane.

Aj v správnom trestaní je nutné rešpektovať základné princípy trestania, medzi ktoré patrí aj princíp zákonnosti (legality), ktorý je spojený s uplatnením zásady nullum crimen sine lege (žiadny trestný čin bez zákona), nulla poena sine lege (žiadny trest bez zákona), z ktorej taktiež vyplýva neprípustnosť analógie v neprospech páchatel'a. Tento princíp je zakotvený aj v čl. 49 Ústavy Slovenskej republiky, pričom táto ústavná ochrana sa týka nielen trestného konania, ale je potrebné ju aplikovať aj v konaní o správnych deliktoch. Podmienky trestnej (aj deliktuálnej) zodpovednosti a ukladania sankcií sa nesmú rozširovať prostredníctvom analógie a páchatel'a možno postihnúť len trestom, ktorý výslovne ustanovuje zákon. V danom prípade, za porušenie povinnosti stanovenej právnymi predpisom a to podať daňové priznanie v lehote stanovenej osobitným zákonom, je možné žalobcovi uložiť pokutu od 66,38 € do 16.596,95 €. Správca dane rozširujúcim výkladom, keď zmysel právnej normy vyložil širšie, ako to vyplýva z rozsahu doslovného znenia textu príslušného právneho predpisu, dospel k záveru, že za každý predmet zdanenia v oneskorene podanom daňovom priznaní je možné uložiť samostatné pokuty. Takýto rozširujúci výklad v danom prípade vedie k porušeniu princípu zákonnosti, pretože zákon nedáva možnosť správcovi dane uložiť pokutu za každý predmet zdanenia uvedený v jednom daňovom priznaní. Pokiaľ by to bolo úmyslom zákonodarcu tak, ako tvrdil žalovaný, bolo jeho povinnosťou takýto úmysel bez pochybností vyjadriť spôsobom, ktorý zodpovedá požiadavkám určitosti právnej normy v podmienkach právneho štátu.

Senáty najvyššieho súdu sú jednotné v tom, že tieto princípy sa v plnom rozsahu aplikujú i v správnom trestaní i s prihliadnutím na odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy č. (91) 1 členským štátom o správnych sankciách z 13.2.1991, ktorý „... odvolávajú sa na všeobecné zásady vzťahujúce sa na ochranu jednotlivca vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov, ktoré sú zakotvené v Rezolúcii (77) 31 a na zásady týkajúce sa voľnej úvahy správnych orgánov pri rozhodovaní zakotvené v odporúčaní (80) 2, majú na zreteli, že správne akty, ktorým sa ukladajú správne sankcie by mali byť podriadené dodatočným zárukám (dodatočne zabezpečené), odporúča vládam členských štátov, aby sa v ich právnej teórii, ako aj v praxi riadili zásadami stanovenými v tomto odporúčaní“.

Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy č. (91) 1 je dôležitým interpretačným nástrojom pre národné správne súdy pri výklade zákonov týkajúcich sa správneho trestania.

V odôvodnení rozsudku sp. zn. 6Sžf/32/2011 najvyšší súd uviedol nasledovné:

Odvolačný súd zastáva zhodný právny názor ako súd prvého stupňa, že daňové orgány si vo veci daňovej povinnosti žalobcu nežadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre zistenie vzniku jeho daňovej povinnosti a tým aj pre posúdenie porušenia jeho právnych povinností týkajúcich sa včasnosti podania daňového priznania, majúce za následok, že ich rozhodnutia treba považovať za predčasné.

Súd prvého stupňa správne posudzoval aj zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu z hľadiska vznesenej námietky žalobcu, že daňové orgány oboch stupňov vec nesprávne právne posúdili.

Podľa § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31.12.2004 ak daňový subjekt podá daňové priznanie po lehote ustanovenej osobitným zákonom, správca dane mu uloží pokutu vo výške a) 0,2 % z dane uvedenej v daňovom priznaní za každý deň omeškania, najviac však do výšky 10 % z dane uvedenej v daňovom priznaní; celková výška pokuty môže byť najviac 1.000.000,--Sk, b) 2.000,--Sk, ak daňovému subjektu nevznikla za zdaňovacie obdobie daňová povinnosť.

Podľa § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase rozhodnutia žalovaného (23.10.2009) ak daňový subjekt podá daňové priznanie po lehote ustanovenej osobitným zákonom, správca dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, mu uloží pokutu do 16.596,95 eura, najmenej 33,19 eura, ak ide o fyzickú osobu a najmenej 66,38 eura, ak ide o právnickú osobu. Ak je správcom dane obec, môže uložiť pokutu, ak ide o fyzickú osobu najmenej 6,63 eura a ak ide o právnickú osobu najmenej 66,38 eura.

Podľa čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný. Neskorší zákon sa použije, ak je to pre páchatela priaznivejšie.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že žalobcovi sa kladie za vinu, že sa dopustil porušenia právnej povinnosti vyplývajúcej mu z § 12 ods. 1 zákona č. 87/1994 Z. z. podľa tvrdenia daňových orgánov tým, že daňové priznanie na zaplatenie cestnej dane za rok 2004 podal oneskorene tým, že mu vznikla povinnosť podať daňové priznanie za jednotlivé motorové vozidlá najneskôr do 17. mája 2004 a podal ich 21. mája 2004. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobcovi sa kladie za vinu porušenie právnej povinnosti skutkom, ktorého sa dopustil podaním daňového priznania v roku 2004. Napriek tomu, že zákon č. 511/1992 Zb. nemá špeciálnu právnu úpravu týkajúcu sa posudzovania trestnosti činu a trestu, je potrebné pri ukladaní správneho deliktu v zmysle uvedeného zákona vychádzať zo zásad trestnoprávnej úpravy posudzovania trestnosti skutku a trestu ustanovenej v čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky.

Z preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že žalovaný posudzoval trestnosť činu a trest uložil v danom prípade podľa § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase rozhodovania (23.10.2009), pričom právna úprava ustanovená v § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. účinná do 31.12.2004 za porušenie právnej povinnosti - podanie daňového priznania daňovým subjektom po lehote ustanovenej osobitným zákonom, ukladala rozdielnu sankciu – trest. Žalovaný správny orgán sa v dôvodoch rozhodnutia nijako nevyporiadal tým, z akých dôvodov uložil trest za porušenie právnej povinnosti, ktorej sa mal dopustiť v roku 2004, podľa právnej úpravy účinnej v roku 2009, teda v čase keď rozhodoval o uložení sankcie.

Podľa § 12 ods. 1 zákona č. 87/1994 Z. z. daňovník podľa § 2 ods. 1 je povinný podať daňové priznanie na daňovom úrade príslušnom podľa § 10 do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti alebo do 15 dní odo dňa zmeny skutočností rozhodujúcich na určenie a vyrubenie dane, daň si sám vypočítať a zaplatiť. Za zmenu rozhodujúcich skutočností na určenie alebo vyrubenie dane sa nepovažujú zmeny sadzieb dane.

Podľa § 14 ods. 1, 2 zákona č. 87/1994 Z. z. (účinného k 30.4.2004 a rovnaká právna úprava platila aj v čase rozhodovania správnych orgánov) daň za zdaňovacie obdobie platí daňovník vopred bez vyrubenia, a to naraz najneskôr do 31. januára alebo v štyroch rovnakých splátkach, a to do 31. januára, 30. apríla, 31. júla a 31. októbra, ak celková daň je viac ako 50.000,--Sk, alebo v mesačných splátkach vo výške 1/12 ročnej sadzby dane, a to do posledného dňa v príslušnom mesiaci, ak celková daň je viac ako 250.000,--Sk, s výnimkami uvedenými v odseku 3 a v § 15. V odôvodnených prípadoch môže daňový úrad na žiadosť daňovníka povoliť odklad platenia dane alebo jej zaplatenie v iných splátkach.

Na celkový výpočet dane je rozhodujúci počet vozidiel k termínu predloženia daňového priznania. Na požiadanie daňovníka vydá daňový úrad potvrdenie o zaplatení dane na každé jednotlivé vozidlo.

Z uvedenej právnej úpravy vyplýva, že zákonodarca predpokladal podanie daňového priznania daňovníkom na väčší počet vozidiel a pre celkový výpočet dane bol rozhodujúci ich počet. Z uvedenej skutočnosti teda vyplýva, že ak daňovník podal daňové priznanie oneskorene, za porušenie takejto jeho povinnosti je možné ho sankcionovať jednou sankciou. Skutočnosť, že daňovník v daňovom priznaní podanom oneskorene predložil celkový výpočet dane za väčší počet vozidiel, môže byť zohľadnená len pri výške sankcie za predpokladu preukázania doby vzniku daňovej povinnosti jednotlivo pri každom vozidle.

Z uvedených dôvodov odvolací súd súhlasí s názorom krajského súdu, že žalobca podal daňové priznanie v súlade s právnymi predpismi a podaním jedného daňového priznania, v ktorého prílohe bolo uvedených viacero vozidiel, si účinne splnil svoju zákonnú povinnosť – podať daňové priznanie za každé jednotlivé vozidlo uvedené v III. oddiele predmetného daňového priznania. Postup žalovaného, ktorým uložil pokutu za každé motorové vozidlo osobitne, z uvedených dôvodov odvolací súd taktiež považoval za rozporný s ustanovením § 35 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.. Aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s tvrdením krajského súdu nedokonalosť tlačiva daňového priznania nemožno vykladať na ťarchu daňovníka.

V intenciách vyššie citovaných odôvodnení rozhodnutí dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že správne orgány oboch stupňov tak, ako to vyplýva zo skutkových zistení v danom prípade, nepostupovali v intenciách uvedenej právnej úpravy, z ktorých dôvodov odvolací súd aplikujúc inštitút plnej jurisdikcie (§ 250i ods. 2 OSP) prihliadol pri posudzovaní zákonnosti preskúmaných rozhodnutí aj na uvedený nesprávny postup správnych orgánov pri zisťovaní skutkových okolností podmienujúcich zákonnosť rozhodnutí v danej veci, následnú správnosť ich vyhodnotenia, ako aj ich právneho posúdenia.

Odvolací súd sa rovnako nestotožnil ani s námietkou žalovaného vznesenou proti rozhodnutiu krajského súdu o náhrade trov konania argumentujúc tým, že z predloženého spisu vyplýva, že žalobca sa žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného v 75 prípadoch, a preto prvostupňový súd správne pri výpočte náhrady trov konania vychádzal z príslušných ustanovení vyhlášky č. 655/2004 Z. z., keď zohľadnil, že advokát zastupoval žalobcu v 75 veciach - žaloby vedené pod sp. zn. 1S/38/2010 a 1S/40/2010 až 1S/113/2010 na krajskom súde, konanie o ktorých bolo v záujme hospodárnosti spojené podľa ustanovenia § 112 OSP a súd rozhodol o všetkých podaných žalobách rozsudkom zo dňa 27. januára 2011. Preto, s poukazom na tieto skutočnosti, odvolací súd vyhodnotil aj námietku žalovaného smerujúcu proti výroku o náhrade trov konania, **za nedôvodnú.**

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Vychádzajúc z uvedeného, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správy, podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení

s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP, § 250ja ods. 7 OSP a § 246c ods. veta prvá OSP, potvrdil.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 a § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní priznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby – vyjadrenie k odvolaniu zo dňa 8. marca 2011 vo výške **123,50 €** podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 14 ods. 1 písm. b) vyhlášky č. 655/2004 Z. z., podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v ostatných veciach vo výške 1/3 základnej sadzby tarifnej odmeny, t.j. $74 \times 41,17 \text{ €} = \mathbf{3.046,58 \text{ €}}$, účasť na pojednávaní, pri ktorom sa iba vyhlásilo rozhodnutie dňa 23.11.2011 vo výške **30,88 €** podľa § 14 ods. 5 písm. b) v spojení s § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z., podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/204 Z. z. v ostatných veciach vo výške 1/3 základnej sadzby tarifnej odmeny, t.j. $74 \times 10,29 \text{ €} = \mathbf{761,46 \text{ €}}$ a režijný paušál vo výške $2 \times 7,41 \text{ €} = \mathbf{14,82 \text{ €}}$ podľa § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z., celkom **3.962,42 € + 20 % DPH, t.j. 4.772,69 €**.

Žalobcovi súd nepriznal režijný paušál vo výške vyčíslenej vo špecifikácii trov právneho zastúpenia zo dňa 23.11.2011, a to **74x 7,41 € x2**, pretože podľa § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. od klienta možno požadovať na náhradu výdavkov na miestne telekomunikačné výdavky a miestne prepravné sumu vo výške jednej stotiny výpočtového základu za každý úkon právnej služby, pričom advokát vykonal iba dva úkony právnej služby, a to podanie vyjadrenia zo dňa 8. marca 2011 a účasť na pojednávaní dňa 23.11.2011, avšak pri spojení vecí sa v zmysle § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. zvyšuje **iba tarifná odmena**.

Trovy konania v celkovej výške 4.772,69 € je žalovaný povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária J. -, s.r.o., B., do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku (§ 149 ods. 1 OSP).

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

V Bratislave, dňa 23. novembra 2011

**JUDr. Jozef Hargaš, v. r.
predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth