

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/142/2014  
Identifikačné číslo spisu: 1012201096  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.04.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1012201096.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Okresná prokuratúra Bratislava II., Kvetná 13, Bratislava proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, za účasti: 1. Súkromná materská škôlka - Štvorlístok, s.r.o., Sklenárova 4, Bratislava, IČO: 35748028, právne zastúpená: JUDr. Dana Kardošová, Kaštielska 22, Bratislava o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Daňového úradu Bratislava II. č. 601/232/118871/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118881/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118889/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 a č. 601/232/118895/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/140/2012-51, 1S/152/2012, 1S/153/2012, 1S/154/2012 zo dňa 23.10.2014 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/140/2012-51, 1S/152/2012, 1S/153/2012, 1S/154/2012 zo dňa 23.10.2014 mení tak, že rozhodnutia Daňového úradu Bratislava II. č. 601/232/118871/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118881/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118889/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 a č. 601/232/118895/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalobcovi náhradu trov konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorú žalobca podal podľa § 35 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 250b ods. 5 OSP a domáhal sa ňou zrušenia rozhodnutí Daňového úradu Bratislava II. č. 601/232/118871/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118881/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118889/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 a č. 601/232/118895/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 a vrátenia vecí žalovanému na ďalšie konanie.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že zo súdneho a administratívneho spisu krajský súd zistil, že všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými podľa § 35 ods. 6 zákona o správe daní uložil daňovému subjektu (1. Súkromná materská škola - Štvorlístok, s.r.o.) pokutu vo výške 66,38 Eur nadobudli právoplatnosť 12.10.2010. Daňový subjekt proti rozhodnutiam prvostupňového daňového orgánu

nepodal odvolanie. Proti predmetným rozhodnutiam Daňového úradu Bratislava II. podal dňa 6.12.2011 prokurátor Okresnej prokuratúry Bratislava II. pod č.k. Pd 164/11-4 protest podľa ust. § 22 ods. 1 písm. c) zák. č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre z dôvodu, že daňový subjekt spáchal 4 delikty a daňový úrad nevedol proti tomuto daňovému subjektu jedno spoločné konanie, v ktorom by jedným rozhodnutím potrestal daňový subjekt za všetky 4 spáchané správne delikty, pričom by pri ukladaní sankcie uplatnil absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda uložil jednu sankciu za všetky spáchané správne delikty a to sankciu podľa ustanovenia vzťahujúceho sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Prokurátor žiadal napadnuté rozhodnutia zrušiť a následne vo veci opätovne konať v spoločnom konaní a konanie ukončiť rozhodnutím o uložení sankcie na základe absorpčnej zásady. Daňový úrad Bratislava II. protestu prokurátora nevyhovel a dňa 21.12.2011 protest spolu so spisovým materiálom predložil na rozhodnutie Finančnému riaditeľstvu SR ako orgánu najbližšie nadriadenému správcovi dane. Finančné riaditeľstvo SR vydalo 4 rozhodnutia, ktorými protestu prokurátora Pd 164/11-4 zo dňa 6.12.2011 nevyhovel a to rozhodnutie č. 1040504/25425-141603/2011/5113-r zo dňa 24.1.2012, č. 1040504/25425-141602/2011/5113-r zo dňa 24.1.2012, č. 1040504/25425-141600/2011/5113-r zo dňa 24.1.2012, č. 1040504/25425-141593/2011/5113-r zo dňa 24.1.2012. Proti rozhodnutiam Finančného riaditeľstva SR podal účastník v zastúpení Ing. T. Y. odvolanie na Ministerstvo financií SR, ktoré mu nevyhovel a dňa 2.4.2012 vydalo 4 rozhodnutia a to rozhodnutia č. MF/13138/2012-71, č. MF/13134/2012-71 č. MF/11531/2012-71, č. MF/13136/2012-71 potvrdilo rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR a odvolanie účastníka zamietlo. Na základe vyššie uvedených skutočností Okresná prokuratúra Bratislava II. podala dňa 14.6.2012 na Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie prvostupňových rozhodnutí Daňového úrad Bratislava, Ševčenkova 32 č. 601/232/118871/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, č. 601/232/118881/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, rozhodnutia č. 601/232/118889/10/FurJ zo dňa 21.9.2010 a č. 601/232/118895/10/FurJ zo dňa 21.9.2010, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu.

Krajský súd s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 2, § 39 ods. 9 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom v čase vydania prvostupňových rozhodnutí a na ustanovenie § 35 ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania prvostupňových rozhodnutí usúdil, že daňový subjekt si zákonné povinnosti nespĺnil v zákonnej lehote a prehľady za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2005 predkladal vždy s pravidelným oneskorením, teda nedodrzaním stanovenej lehoty. Táto skutočnosť medzi účastníkmi konania nebola sporná. Spornou zostala otázka, či žalovaný správny orgán pri ukladaní sankcie nemal uplatniť absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej a teda, či nemal účastníkovi - daňovému subjektu uložiť jednu sankciu za všetky spáchané delikty. Súd uvádza, že nespĺnenie povinnosti si daňového subjektu malo za následok uloženie pokuty, ktorá je obligatórna a vyplýva z ust. § 35 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že toto nedáva správcovi dane možnosť zo zákona pokutu neuložiť s tým, že by prihliadol na zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch. Nedáva mu ani možnosť, aby pri ukladaní sankcií, uplatňoval absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda nedáva mu možnosť, aby uložil jednu sankciu za niekoľko spáchaných správnych deliktov. Je možné konštatovať, že každý správny delikt je samostatným deliktom, o ktorom sa vedie samostatné daňové konanie. Rozhodnutie vydané v daňovom konaní, je individuálnym správnym aktom, ktorý vydáva správca dane v tej ktorej konkrétnej veci. V tomto prípade boli správcovi dane vydané 4 rozhodnutia za 4 rôzne zdaňovacie obdobia. Zákon č. 511/1992 Zb. neupravuje ani súbeh správnych deliktov ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktoch ako o súbehu, pretože každé konanie o každom správnom delikte, je konaním samostatným. Z uvedených dôvodov dospel krajský súd k právnomu záveru totožnému s právnom záverom správnych orgánov a konštatoval, že preskúmanými rozhodnutiami žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona.

Proti tomuto rozsudku podal odvolanie žalobca a navrhol, aby ho najvyšší súd zmenil, rozhodnutia Daňového úradu Bratislava 2 (právneho predchodcu žalovaného) zrušil a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že krajský súd vychádzal pri rozhodovaní z nesprávneho právneho posúdenia veci. Nestotožnil sa so záverom krajského súdu, podľa ktorého v daňovom konaní nie je možné

aplikovať absorpčnú zásadu, pričom poukázal na konštantnú judikatúru najvyššieho súdu (rozhodnutia vo veciach sp. zn. 8Sžo/28/2007, 5Sž/20/2010, 2Sžf/9/2010). Uviedol, že v predmetnej veci nie je právne relevantná skutočnosť, či išlo o jednočinný alebo viacčinný súbeh správnych deliktov, teda či sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu jedným alebo štyrmi (ne)konaniami. Najvyšší súd povinnosť správnych orgánov aplikovať pri ukladaní správnych deliktov absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej vyslovil aj v prípade jednočinného súbehu správnych deliktov v rozsudku sp. zn. 5Sž/20/2010, podľa ktorého uloženie dvoch samostatných sankcií za jeden a ten istý skutok (čin) za situácie, ak by sa ním porušili dve či viaceré právne povinnosti kvalifikované v jednom zákonnom ustanovení (jednočinný súbeh)... je v rozpore so zásadami správneho trestania vychádzajúcimi z odporúčaní výboru ministrov Rady Európy. Rovnako sa žalobca nestotožnil s názorom krajského súdu, pokiaľ ide o argumentáciu nemožnosti aplikácie absorpčnej zásady z dôvodu, že zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval súbeh ani absorpčnú zásadu, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. K argumentu krajského súdu, že ustanovenie § 35 ods. 6 zákona o správe daní nedáva správcovi dane možnosť zo zákona pokutu neuložiť, teda že ide o obligatórnu povinnosť správcu dane, poukázal žalobca na skutočnosť, že správcovi dane nič nebránilo, aby sankcionoval daňový subjekt osobitne po každom porušení zákonom stanovenej povinnosti, avšak uvedené sa nestalo. Preto správca dane majúci vedomosť o skutočnosti, že sa daňový subjekt neplnením si zákonnej povinnosti dopustil štyroch deliktov mal aplikovať absorpčnú zásadu pri ukladaní sankcie, nakoľko išlo o súbeh deliktov. Zopakoval tvrdenia v žalobe, že žalovaný správny orgán porušil právo daňového subjektu na spravodlivý proces, keď prvým úkonom smerom k daňovému subjektu bola až samotné doručenie rozhodnutia o pokutách. Poukázal na ustálenú štrasburskú judikatúru, že správny orgán musí rešpektovať procesné práva obvineného, základné zásady správneho konania a na článok 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý zaručuje právo na spravodlivý proces. Súčasťou práva na spravodlivý proces je aj právo na spravodlivé súdne konanie, ktoré subsumuje základné súdnoprocesné princípy a zo štrasburskej judikatúry vyplýva, že tieto princípy sa vzťahujú aj na konanie správne a exekučné. Článok 6 ods. 3 dohovoru zakotvuje minimálne práva obvineného z trestného činu. Má právo byť oboznámený s obvinením, teda s tým, aký skutok sa mu kladie za vinu, právo navrhnúť dôkazy a vyjadriť sa k vykonaným dôkazom. S poukazom na uvedené žalobca uviedol, že má za to, že daňové konanie je postihnuté vadou, ktorá môže mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, čo je dôvodom na zrušenie napadnutých rozhodnutí podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP. K odvolaniu žalobca pripojil rozsudky Krajského súdu v Bratislave č.k. 4S/113/2012-65 a č.k. 2S/149/2012-37, v ktorých konaniach bol úspešný v obdobných veciach v žalobách, ktoré podal proti tomu istému žalovanému (Daňovému úradu Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava).

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že pokuty boli vyrubené za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobia II. - IV. štvrtrok 2005 a za nepredloženie hlásenia za zdaňovacie obdobie 2005. Daňový subjekt uvedené prehľady a hlásenie predkladal vždy s pravidelným oneskorením. Nesplnenie tejto povinnosti daňovým subjektom malo za následok uloženie pokuty, ktorá je obligatórna a vyplýva z ustanovenia § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Uvedené zákonné ustanovenie nedáva správcovi dane možnosť pokutu neuložiť a nedáva mu ani možnosť, aby pri ukladaní sankcií uplatnil absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda nedáva mu možnosť, aby uložil jednu sankciu za niekoľko spáchaných správnych deliktov. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu ďalej uviedol, že každý správny delikt je samostatným deliktom, o ktorom sa vedie samostatné daňové konanie. Rozhodnutie vydané v daňovom konaní je individuálnym aktom, ktorý vydáva správca dane v konkrétnej veci. O každom správnom delikte je potrebné vydať samostatné rozhodnutie. V predmetnom prípade boli preto vydané 4 rozhodnutia za 4 rôzne zdaňovacie obdobia. Zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval ani súbeh správnych deliktov a ani absorpčnú zásadu ukladania pokút za správne delikty, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktoch ako súbehu, pretože každé konanie o každom správnom delikte je konaním samostatným. Žalovaný pri vydávaní predmetných rozhodnutí postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. Konanie vo veci uloženia pokuty je samostatným daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o povinnostiach a právach daňového subjektu. Samotné uloženie pokuty riešil zákon o správe daní, to znamená, že na konanie vo veci uloženia pokuty sa vzťahujú normy daňových zákonov. V závere vyjadrenia k odvolaniu žalovaný

uviedol že sa pridržiava vyjadrenia k žalobe zo dňa 31. 7. 2012 a keďže nenastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by jeho rozhodnutie zmenili, má za to, že uvedené vyjadrenie je relevantné a predložený žurnalizovaný spis je postačujúci k správne rozhodnutiu v danej veci.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods.1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods.2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a dospel k záveru, že podanému odvolaniu je potrebné vyhovieť. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej OSP, s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok, ktorým krajský súd zamietol žalobu okresného prokurátora, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a vrátenia mu vecí na ďalšie konanie. Rozhodnutiami, ktoré sú predmetom daného súdneho preskúmovacieho konania, boli účastníkovi (1. Súkromná materská škola - Štvorlístok, s.r.o., Sklenárova 4, Bratislava - ďalej len účastník) uložené štyri pokuty - tri za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobia II. - IV. štvrtrok 2005 a štvrtá za nepredloženie hlásenia za zdaňovacie obdobia 2005. Najvyšší súd z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvorí administratívny spis, zistil skutkový stav tak, ako ho uviedol krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov naň len poukazuje. Zistenie skutkového stavu medzi účastníkmi súdneho preskúmovacieho konania ani nebolo sporné.

Aj s poukazom na skôr vydané rozhodnutia najvyššieho súdu v obdobných veciach (8Sžo/28/2007, 2Sžf/9/2010, 4Sžf/24/2011, 2Sžf/39/2014) dospel najvyšší súd po prejednaní veci k záveru, že neboli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby.

Z obsahu právnej normy, ustanovenej v § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania prvostupňových rozhodnutí (ktoré sú predmetom tohoto súdneho preskúmovacieho konania) vyplýva, že ak daňový subjekt nepredloží v ustanovenej lehote hlásenie alebo prehľad podľa osobitného zákona, správca dane mu z úradnej povinnosti uloží pokutu. Zo skutkových okolností v danej veci vyplýva, že správca dane po zistení, že účastník sa vo viacerých prípadoch dopustil rovnakého porušenia povinností, vyplývajúcich mu zo zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, uložil účastníkovi 4 pokuty. Aj podľa názoru najvyššieho súdu v daných veciach bolo potrebné použiť absorpčnú zásadu (namiesto nesprávne použitej zásady sčítacej) a to z nasledovných dôvodov:

Na rozhodovanie o správnych deliktoch (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 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 ukládanie úhrnného trestu, čo znamená, že správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Pri preskúmaní 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 nestotožnil s odôvodnením napadnutého rozsudku, ktorý nekorešponduje 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 (viď napr. kritériá stanovené v rozsudku 4Sžf/24/2011 zo dňa 20.12.2011). Povinnosť aj orgánu verejnej správy aplikovať čl. 6 ods. 1 veta prvá Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, a následné právne akty Európskej únie je ústavnou povinnosťou, ktorá má v prípade konfliktu prednosť pred úpravou obsiahnutou vo vnútroštátnej legislatíve.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 prvá veta OSP zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia zrušil a veci vrátil žalovanému správne orgánu (ako právne nástupcovi Daňového úradu Bratislava II., ktorý uvedené rozhodnutia vydal) na ďalšie konanie.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania najvyšší 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 OSP, predstavujúce osobitnú úpravu rozhodovania o trovách v správnom súdnictve, umožňovalo priznať náhradu trov konania iba procesne úspešnému žalobcovi.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.