

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/53/2014
Identifikačné číslo spisu: 1012201095
Dátum vydania rozhodnutia: 16.12.2014
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2014:1012201095.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu Okresná prokuratúra Bratislava II, so sídlom Kvetná 13, 820 05 Bratislava, proti žalovanému Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, Bratislava, za účasti: Slovenské reality, s.r.o., so sídlom Sklenárova 4, 821 08 Bratislava, IČO: 314 076 33, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119526/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119522/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119512/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119494/10/Div zo dňa 22.9.2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/139/2012-53 zo dňa 13. februára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/139/2012-53 z 13. februára 2014 p o t v r d z u j e.

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

Účastníkovi správneho konania súd náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119526/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119522/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119512/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119494/10/Div zo dňa 22.9.2010. Žalobca podal dňa 7. decembra 2011 pod sp.zn. Pd 165/11-4 podľa § 22 ods. 1 písm. c/ zákona o prokuratúre protest prokurátora proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119526/10/Div zo dňa 22.9.2010, práv. dňa 12.10.2010, ktorým bola daňovému subjektu Slovenské reality, s.r.o. uložená pokuta vo výške 66,38 € za nepredloženie hlásenia za zdaňovacie obdobie IV/2005 v lehote do troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z.z., rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119522/10/Div zo dňa 22.9.2010, práv. dňa 12.10.2010, ktorým bola daňovému subjektu Slovenské reality, s.r.o. uložená

pokuta vo výške 66,38 € za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2005, rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119512/10/Div zo dňa 22.9.2010, práv. dňa 10.10.2010, ktorým bola daňovému subjektu Slovenské reality, s.r.o. uložená pokuta vo výške 66,38 € za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2005, rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/119494/10/Div zo dňa 22.9.2010, práv. dňa 12.10.2010, ktorým bola daňovému subjektu Slovenské reality, s.r.o. uložená pokuta vo výške 66,38 € za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v lehote 30 dní po uplynutí kalendárneho štvrťroka ustanovenej v § 49 zákona č. 595/2003 Z.z. Dôvodom pre podanie protestu prokurátora bolo pochybenie Daňového úradu Bratislava II, ku ktorému došlo tým, že Daňový úrad Bratislava II nevedol spoločné konanie proti daňovému subjektu a namiesto aplikácie zásady absorpčnej pri ukladaní sankcií použil zásadu sčítaciu, teda po objasnení spáchaných štyroch správnych deliktov, vydal štyri rozhodnutia, ktorými uložil štyri sankcie vo forme štyroch pokút vo výške 66,38 €. Finančné riaditeľstvo SR, ako aj Ministerstvo financií SR nevyhoveli protestu prokurátora.

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov správnych orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 35 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov a zák.č. 372/1990 Z.z. o priestupkoch a dospel k záveru totožného s právnym záverom správnych orgánov a konštatoval, že preskúmanými rozhodnutiami žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona.

V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd uviedol, že z ust. § 35 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov nie je daná správcovi dane možnosť pokutu neuložiť s tým, že by prihliadol na zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch. Ďalej uviedol, že správcovi dane nedáva ani možnosť, aby pri ukladaní sankcií uplatňoval absorpčnú zásadu namiesto zásady sčítacej, teda mu nedáva ani možnosť, aby uložil jednu sankciu za niekoľko spáchaných správnych deliktov. Krajský súd skonštatoval, 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 danej veci. V danom prípade boli správcovi dane vydané štyri rozhodnutia za štyri rôzne zdaňovacie obdobia. Krajský súd na záver uviedol, že 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.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Náhradu trov konania krajský súd nepriznal ani účastníkovi správneho konania Slovenské reality, s.r.o.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že Krajský súd v Bratislave pri rozhodovaní podľa § 250j ods. 1 OSP vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Nestotožnil sa záverom uvedeným v rozhodnutí krajského súdu, podľa ktorého v daňovom konaní nie je možné aplikovať absorpčnú zásadu a to s poukazom na konštantnú judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 8Sžo/28/2007, 5Sž/20/2010, 2Sžf/9/2010). Poukázal na skutočnosť, 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. Uviedol, že Najvyšší súd totiž povinnosť správnych orgánov aplikovať pri ukladaní správnych deliktov absorpčnú zásadu miesto zásady sčítacej vyslovil aj v prípade jednočinného súbehu správnych deliktov v rozsudku 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 zákonom ustanovení (jednočinný súbeh) ... je v rozpore so zásadami správneho trestania vychádzajúcimi z odporúčaní výboru ministrov Rady Európy č. 91/1 zo dňa 13. februára 1991 a konštantnej judikatúry.“

Nestotožnil sa taktiež s právnym názorom krajského súdu pokiaľ ide o argumentáciu nemožnosti

aplikácie absorpčnej zásady z dôvodu, že zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní neupravuje súbeh ani absorpčnú zásadu, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní. Žalobca poukázal, rovnako ako v žalobe, na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, konkrétne na rozhodnutie NS SR sp.zn. 2Sžf/9/2010, v ktorom NS SR považoval za potrebné zdôrazniť, že i na rozhodovanie o správnych deliktach (v danom prípade správne delikty zakotvené v ust. § 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 „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 viacčinnom súbehu, pri nedostatku špeciálnej úpravy, je potrebné použiť z hľadiska analógie legis tzv. absorpčnú zásadu. ... Na základe analógie je teda potrebné aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, to znamená, že správny orgán uloží viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca zastáva názor, že v danom prípade boli splnené všetky zákonné podmienky pre zrušenie rozhodnutí Daňového úradu Bratislava II, č. 601/232/119526/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119522/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119512/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119494/10/Div zo dňa 22.9.2010.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 2.4.2014 na odvolanie žalobcu uviedol, že sa plne stotožňuje s vysloveným právnym názorom krajského súdu a navrhol preto napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia, ktoré bolo zaslané k žalobe. Opätovne poukázal na to, že správne delikty upravené v zákone č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov upravujú zákonom zakázané konanie daňových subjektov, za ktoré zákon stanovuje ako sankciu uloženie pokuty správcom dane. Žalovaný je toho názoru, že zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov neupravuje analógiu použitia právnych predpisov upravujúcich priestupky, či trestné činy v konaní správcu dane, ani súbeh správnych deliktov. Ďalej uviedol, že zákon neupravuje ani absorpčnú zásadu ukládania pokút za správne delikty, ktorá sa uplatňuje v trestnom práve.

Dodal, že samostatnosť zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, neumožňuje rozhodovanie o správnych deliktach ako o súbehu, pretože každé konanie o každom správnom delikte, za ktorý sa ukladá samostatná pokuta, je samostatné konanie, v ktorom si daňový subjekt uplatňuje všetky práva a povinnosti. Taktiež považoval za potrebné upozorniť na skutočnosť, že podľa § 1a písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov je aj pokuta, ktorú spravuje správca dane a teda aj tá, ktorú ukladá podľa § 35 cit. zákona, daňou a konanie o uložení pokuty je samostatným daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Na záver uviedol, že v prípade, že by bola prípustená analógia, nemohli by byť ničím stanovené jej hranice a poprel by sa tým význam samostatnej právnej úpravy správnych deliktov a zároveň by sa tu dostalo do rozporu, či je potrebné v prípade analógie uprednostniť analógiu vo vzťahu k priestupkovej právnej úprave alebo trestnoprávnej úprave.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods.1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 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.supcourt.gov.sk, 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 odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 601/232/119526/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119522/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119512/10/Div zo dňa 22.9.2010, č. 601/232/119494/10/Div zo dňa 22.9.2010, ktorými uložil daňovému subjektu spoločnosti Slovenské reality, s.r.o. pokutu vo výške 66,38 € za nepredloženie prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za zdaňovacie obdobie I.-IV. štvrťrok 2005 v lehote 30 dní po uplynutí kalendárneho roku ustanovenej v § 49 zák.č. 595/2003. Z.z.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

Podľa § 245 ods. 2 OSP pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie) preskúmava súd, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk stanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 49 ods. 2 zák.č. 595/2003 Z.z. o daní z príjmov účinnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia, daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia a hlásenie sa podáva do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí kalendárneho štvrtého roka. V lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť.

Podľa ust. § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia, ak daňový subjekt nepredloží v ustanovenej lehote hlásenie alebo prehľad podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu 66,38 €; ak hlásenie alebo prehľad daňový subjekt nepredloží ani v lehote určenej správcovi dane po výzve, správca dane mu uloží pokutu 132,77 €. Ak daňový subjekt v ustanovenej lehote nepredloží súhrnný výkaz podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu 331,93 €; ak súhrnný výkaz daňový subjekt nepredloží ani v lehote určenej správcovi dane vo výzve, správca dane mu uloží pokutu 663,87 €. Správca dane podľa prvej vety alebo druhej vety je oprávnený daňovému subjektu uložiť len jednu pokutu.

Podľa § 39 ods. 9 písm. a/ zák.č. 595/2003 Z.z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov, zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, je povinný predkladať správcovi dane v lehote podľa § 49 a) prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov zo závislej činnosti, ktoré zamestnancom vyplatil, o zamestnaneckej prémii a o daňovom bonuse za uplynulý kalendárny mesiac.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odvolaní napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s tým najvyšším súdom stotožňuje v celom rozsahu, považujúc správne posúdenie veci krajským súdom za správne a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Najvyšší súd Slovenskej republiky plnej miere rešpektuje názor Európskeho súdu pre ľudské práva, že vzhľadom na to, že administratívne sankcionovanie má trestnoprávny charakter je pri absencii zákonnej úpravy potrebné analogicky vychádzať z Trestného zákona, a tým pádom sa stotožňuje aj s predchádzajúcim názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadreného v rozsudku 8Sžo/28/2007a rozsudkov nadväzujúcich, na základe ktorých pri súbehu viacerých správnych deliktov, je potrebné použiť „analogia legis“, takzvanú absorpčnú zásadu. Toto však neznamená, že v takomto konaní sa pri administratívnom trestaní vždy postupuje výlučne podľa trestnoprávnych predpisov, nerešpektujúc existujúcu konkrétnu platnú právnu úpravu, pre danú oblasť, ktorou zákonodarca upravuje postih za správne delikty v daňovom konaní. S poukazom na stanovisko Ústavného súdu III.

ÚS 441/2013 je potrebné mať na zreteli že zákonodarca zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov vytvoril osobitný procesný predpis ktorý stanovuje podmienky administratívneho trestania za ním vymedzené správne delikty. Jedná sa po ucelený procesný predpis ktorý osobitne a úplne upravuje procesný postup podmienky a spôsob administratívneho trestania v daňových veciach, pričom o jeho ucelenosti svedčí aj ustanovenie § 101 citovaného zákona ktoré vylučuje aplikáciu všeobecného predpisu o správnom konaní. Takto rozhodol zákonodarca zrejme s ohľadom na osobitnú úlohu daní pri zabezpečení fiskálnych záujmov štátu a tým aj základného fungovania a plnenia úloh štátu. Z vyššie uvedeného vyplýva že aj stanovisko Európskeho súdu pre ľudské práva rešpektuje možnosť že osobitná právna úprava v niektorých oblastiach odchyľne upraví administratívne trestanie za správne delikty, čo je podľa názoru Najvyššieho súdu daný prípad, nakoľko vzhľadom na existenciu zákona o správe daní nie je možné hovoriť o absencii zákonnej úpravy.

Zo znenia zákona o správe daní vyplýva, že tento zákon neupravuje súbeh správnych deliktov, ani absorpčnú zásadu ukladania sankcií, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, čo však nie je možné považovať za chýbajúcu právnu úpravu v tejto oblasti tak, ako ju má na mysli vyššie uvedené stanovisko Európskeho súdu pre ľudské práva, ale táto okolnosť vedie k záveru že tento zákon absorpciu v administratívnom trestaní v daňových veciach vylučuje, keďže ju nepripúšťa. Pri tvorbe takto rozsiahleho zákona dotýkajúceho sa širokej oblasti správy daní zákonodarca nemôže negatívne vymedziť čo všetko zákon neumožňuje a je potrebné sa spravovať zásadou, že správny orgán môže postupovať iba tak, ako mu umožňuje zákon.

Na základe z vyššie uvedených záverov dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru že konkrétna osobitosť tohto prípadu spočíva v okolnosti že na pojednávaní správnej triedy sa vzťahuje osobitne upravené správne trestanie, či nie je vzhľadom na jeho existenciu aplikovateľná analógia ktorú má na mysli vyššie spomenuté stanovisko európskeho súdu pre ľudské práva.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie, považoval námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti rozsudku Krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, keď Krajský súd sa s námietkami vznesenými v žalobe náležite vysporiadal a stotožniac sa s dôvodmi napadnutého rozsudku napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny, podľa § 250 ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ust. § 250k ods. 1 OSP v spojení s ust. § 224 ods. 1 OSP za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá OSP. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží. Náhradu trov odvolacieho konania súd nepriznal ani účastníkovi správneho konania Slovenské reality, s.r.o. Bratislava .

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.