

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Asan/9/2019
Identifikačné číslo spisu: 2017200052
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: JUDr. Jana Hatalová, PhD.
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2017200052.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): IKO Sales International NV, so sídlom Industriezone Ravenshout 3974, 3945 Ham, Belgické kráľovstvo, podnikajúci na území SR prostredníctvom organizačnej zložky IKO Sales International NV, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, so sídlom Kaplinské pole 16, 905 01 Senica, IČO: 44 601 671, zastúpený: JUDr. Julián Lapšanský, advokátska kancelária, spol. s r. o., so sídlom kancelárie Zelinárska 8, 821 08 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 45 941 815, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe vo veciach správneho trestania na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 680063678/2016/STA zo dňa 20.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/17/2017-61 zo dňa 5. septembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd SR mení rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/17/2017-61 zo dňa 5. septembra 2018 tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 680063678/2016/STA zo dňa 20.12.2016, a vec žalovanému vracia na ďalšie konanie.

Najvyšší správny súd SR priznáva sťažovateľovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

a) Rozhodnutie orgánu verejnej správy I. stupňa

1. Colný úrad Trnava svojim rozhodnutím č. 680041821/2016 zo dňa 22.08.2016, právoplatným dňa 04.01.2017, (ďalej aj „rozhodnutie OVS I. stupňa“) uložil podľa § 155 ods. 1 písm. a) v spojení s § 155a zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) sťažovateľovi úhrnnú pokutu vo výške 2000,- Eur za:

- spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku (nesplnenie oznamovacej povinnosti v ustanovenej lehote) tým, že ako príjemca (odberateľ) minerálneho oleja nesplnil povinnosť písomne oznámiť colnému úradu pred prevzatím takéhoto minerálneho oleja svoje identifikačné údaje, množstvo, obchodný názov, príslušný kód kombinovanej nomenklatúry minerálneho oleja, ktorý chce odoberať a identifikačné údaje dodávateľa minerálneho oleja v rozpore s ustanovením § 31 ods. 2 písm. a) zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej aj „Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja“) (ďalej aj „správny delikt 1“) a

- za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku (nepodanie daňového priznania v ustanovenej lehote), tým že ako platiteľ dane nepodal pri vzniku daňovej povinnosti colnému úradu bezodkladne daňové priznania na spotrebnú daň z minerálneho oleja za príslušné zdaňovacie obdobia a nezaplatil daň do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť, čím konal v rozpore s ustanovením § 31 ods. 3 Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej aj „správny delikt 2“).

2. V odôvodnení rozhodnutia OVS I. stupňa uviedol, že sťažovateľ ako daňový subjekt prevzal od predmetných dodávateľov na daňovom území minerálny olej v rozhodnutí uvedených dňoch a množstvách. V tejto súvislosti správny orgán odkázal jednotlivito na ustanovenia Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja ako aj Daňového poriadku a ďalej konštatoval, že jedným konaním daňového subjektu bola súčasne naplnená skutková podstata dvoch správnych deliktov v rámci Daňového poriadku, pričom pri ukladaní pokuty došlo k aplikácii tzv. absorpčnej zásady podľa § 155a Daňového poriadku. Na základe zváženia všetkých uvedených skutočností OVS I. stupňa rozhodol o uložení pokuty uvedenej vo výrokovej časti svojho rozhodnutia, ktorú považoval za postačujúcu. Záverom OVS I. stupňa konštatoval, že celý systém daňového trestania stanovuje objektívnu zodpovednosť za porušenie jednotlivých zákonných ustanovení bez ohľadu na to, či k porušeniu došlo úmyselne, alebo z nebanlivosti.

b) Rozhodnutia odvolacieho orgánu verejnej správy

3. Na základe odvolania voči rozhodnutiu OVS I. stupňa rozhodnutím žalovaného č. 680063678/2016/STA zo dňa 20.12.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) došlo k potvrdeniu rozhodnutia OVS I. stupňa.

4. Žalovaný sa v rozhodnutí zaoberal jednotlivými odvolacími námietkami sťažovateľa. K námietke sťažovateľa, že OVS I. stupňa opätovne pochybil pri ukladaní pokút z pohľadu zásad administratívneho trestania, keď nerešpektoval skutočnosť, že predchádzajúcim rozhodnutím Colného úradu Trnava, č. k. 10862553/2015, zo dňa 03.07.2015, mu bola uložená pokuta vo výške 7205,57 Eur za správny delikt podľa ustanovenia § 42 ods. 1 písm. h) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja za nezloženie zábezpeky na daň pred prevzatím minerálneho oleja (ďalej aj „rozhodnutie o pokute za nezloženie zábezpeky“) (ďalej aj „správny delikt 3“) dôvodil nasledovne. Podmienkou uplatnenia absorpčnej zásady podľa § 155a Daňového poriadku je dopustenie sa viacerých správnych deliktov, za ktoré sa ukladá pokuta, ktorej výška je určená rozpätím a nie pevnou sumou, ktorú je možné určiť výpočtom, a to na rovnakom úseku verejnej správy jednou osobou, pričom príslušný na uloženie úhrnnej pokuty je ten správca dane, ktorý správne delikty zistil a ktorý v súlade so zásadou miestnej a vecnej príslušnosti úhrnnú pokutu za viaceré správne delikty ukladá. K uloženiu úhrnnej pokuty žalovaný uviedol, že túto je možné uložiť, ak je to vhodné a možné, čo znamená vtedy, keď uloženie úhrnnej pokuty naplní sledovaný účel, ako napr. ak sa daňový subjekt dopustil opakovane toho istého správneho deliktu, alebo ak bolo v konaní zistených niekoľko správnych deliktov, za ktoré je možné uložiť úhrnnú pokutu. Podmienkou aplikácie absorpčnej zásady je však skutočnosť, že sa osoba dopustila viacerých správnych deliktov v rámci jedného zákona, čo podľa žalovaného znamená, že nemožno uložiť úhrnnú pokutu za správny delikt spáchaný podľa Zákona o spotrebnej dani z

minerálneho oleja a súčasne aj za delikt podľa Daňového poriadku, aj keď je príslušný ten istý správca dane.

5. Žalovaný ďalej konštatoval, že voči sťažovateľovi boli vedené dve samostatné konania, kedy v jednom samostatnom konaní mu už bola rozhodnutím o pokute za nezloženie zábezpeky uložená sankcia a v druhom samostatnom konaní bola sťažovateľovi uložená sankcia vo výške uvedenej v rozhodnutí žalovaného. Z tohto podľa žalovaného vyplýva, že došlo síce k naplneniu troch skutkových podstát správnych deliktov, ale v rámci uvedených dvoch rozdielnych právnych noriem. Podľa žalovaného v prípadoch, kedy sa výška pokuty odvíja od výšky dane a jej suma je daná pevným výpočtom, je aplikácia absorpčnej zásady zo zákona neprípustná. Žalovaný tiež konštatoval, že OVS I. stupňa postupoval pri vydávaní svojho rozhodnutia a pri aplikácii absorpčnej zásady v rozsahu a spôsobom ustanoveným v § 155a Daňového poriadku, kedy nebol povinný prihliadať na predchádzajúcu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, keďže táto nereflektuje znenie uvedeného ustanovenia § 155a, ktorý sa týka úhrnnej pokuty. Záverom žalovaný konštatoval zákonnosť postupu OVS I. stupňa.

II.

Konanie pred krajským súdom

a) Správna žaloba

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal sťažovateľ správnu žalobu vo veciach správneho trestania (ďalej aj „žaloba“) doručení na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) dňa 21.02.2017. Úvodom sťažovateľ v žalobe uviedol, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie OVS I. stupňa vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, predovšetkým z nesprávnej aplikácie základných zásad trestného konania a z nedodržania zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť aj na ukládanie sankcií v rámci administratívneho trestania. Žalobca svoje žalobné body charakterizoval nasledovne:

1) Absorpčná zásada v judikatúre Najvyššieho súdu SR: Sťažovateľ poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR (2 Sžf/44/2011 zo dňa 19.10.2011 a 5Sžf/85/2011 zo dňa 29.11.2012), ktorá podľa sťažovateľa uvádzala, že pri súbehu správnych deliktov je pri nedostatku špeciálnej úpravy potrebné použiť analogicky absorpčnú zásadu, kedy prísnejší trest pohlcuje miernejší. Uvedené znamená, že zbiehajúce sa delikty sú tak postihnuté len trestom určeným pre najťažší z nich.

2) Absorpčná zásada podľa Daňového poriadku: Podľa sťažovateľa implementácia zásad podľa predchádzajúceho žalobného bodu 1) do právneho poriadku Slovenskej republiky - Daňového poriadku - neprebehla v súlade s Dohovorom o ľudských právach a základných slobodách Rady Európy (ďalej aj „Dohovor“) a so závermi uvedených rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, kedy možnosť uplatnenia absorpčnej zásady je viazaná výlučne na a) správne delikty, za ktoré sa ukladá pokuta v rámci určitého zákonom stanoveného rozpätia a b) dopustenie sa viacerých správnych deliktov v rámci jedného zákona.

3) Prednosť Dohovoru pred Daňovým poriadkom: Sťažovateľ úvodom poukázal na rovnaké dôvody, ako v žalobnom bode č. 2 ohľadne chybné implementácie zásad správneho trestania do Daňového poriadku, ktorá bola podľa neho uskutočnená v rozpore so znením Dohovoru. Podľa sťažovateľa Dohovor a aj súdna prax neviažu uplatnenie absorpčnej zásady na podmienku, že správne delikty musia byť definované v rámci jedného zákona a sankcie za ne musia byť určené rozpätím. Podľa sťažovateľa by takto mohlo dochádzať k obchádzaniu absorpčnej zásady, kedy by za jedno a to isté konanie z pohľadu objektu chráneného zákonom štát definoval správny delikt vo viacerých zákonoch, čím by efektívne znemožnil uplatnenie absorpčnej zásady. Rovnaký efekt by sa podľa sťažovateľa dosiahol aj tým, keby sa sankcie neurčovali rozpätím, ale pevnou sumou. Správne orgány preto mali podľa sťažovateľa pri ukladaní sankcií prihliadať na ustanovenia Dohovoru, ktorý garantuje väčší rozsah práv sťažovateľa, čo znamená, že sťažovateľovi nemala byť uložená pokuta za nepodanie daňových priznaní a nesplnenie si informačnej povinnosti, pokiaľ mu už predtým bola uložená pokuta za nezloženie zábezpeky za daň. K porušeniu povinností podľa Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja došlo podľa sťažovateľa jednočinným súbehom rôznorodým, kedy jedným konaním (opomenutím) žalobcu došlo k spáchaniu viacerých správnych deliktov, ktoré sa odlišujú objektom,

ktorý je znakom týchto skutkových podstát. Aplikáciou inštitútu úhrnného trestu podľa Daňového poriadku došlo k porušeniu absorpčnej zásady v rámci trestania, pretože podľa sťažovateľa mu boli uložené dve pokuty za ten istý skutok. To podľa sťažovateľa znamená, že predmetným rozhodnutím o pokute za nezloženie zábezpeky ako najprísnejšie postihnutelného deliktu mali byť absorbované aj pokuty za nepodanie daňového priznania a za neoznámenie údajov o oleji a správne orgány mali prihliadať na ustanovenia Dohovoru upustiť od uloženia menovaných pokút.

7. Sťažovateľ v žalobnom návrhu záverom žiadal, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného a súčasne aj OVS I. stupňa zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne sťažovateľ žiadal priznať náhradu trov konania v plnom rozsahu.

b) Rozsudok krajského súdu

8. Krajský súd rozsudkom, č. k. 20S/17/2017-61 zo dňa 05.09.2018 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

9. V dôvodoch svojho rozhodnutia krajský súd poukázal na skutočnosť, že voči sťažovateľovi boli vedené dve samostatné konania, kedy (i) v prvom konaní bola sťažovateľovi rozhodnutím o pokute za nezloženie zábezpeky uložená sankcia za správny delikt 3 podľa § 42 ods. 1 písm. h) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja z dôvodu, že nezložil zábezpeku na prepravu minerálneho oleja v súlade s § 31 ods. 2 písm. b) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, t. j. pred uskutočnením každej prepravy a (ii) v druhom konaní bola uložená sankcia, ako je uvedené pri správnom delikte 1 a 2 v bode 1 tohto rozsudku. Ďalej krajský súd upriamil pozornosť na skutočnosť, že konanie za spáchanie správneho deliktu 1 a 2 bolo začaté dňa 19.03.2016, teda až po vydaní, resp. právoplatnosti rozhodnutia o pokute za nezloženie zábezpeky. V tejto súvislosti krajský súd dodal, že sankcia za nezloženie zábezpeky bola uložená podľa Zákona o spotrebnej dani z minerálneho olej a nie podľa Daňového poriadku, čo podľa krajského súdu vylučuje zahrnutie tejto pokuty do úhrnnej pokuty uloženej rozhodnutím žalovaného za správne delikty 1 a 2. Ďalej podľa názoru krajského súdu v danom prípade došlo zo strany žalovaného k správnej aplikácii tzv. absorpčnej zásady, a to vo forme uloženého úhrnného trestu, keď v priebehu administratívneho konania bola s účinnosťou od 01.01.2016 prijatá novela Daňového poriadku, na základe ktorej bolo možné uložiť úhrnný trest. Krajský súd tiež konštatoval, že zo strany sťažovateľa došlo k viacčinnému súbehu rôznorodému, pretože k porušeniu Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja došlo z jeho strany opakovane pri pätnástich uskutočnených prijatiach minerálneho oleja, a to tým, že jednak nebola zložená zábezpeka na spotrebnú daň viažuca sa k minerálnemu oleju, ako aj za neoznámenie zákonom stanovených údajov colnému úradu pred prevzatím tohto minerálneho oleja a tiež za nepodanie daňových priznaní viažucich sa k tomuto minerálnemu oleju v zákonom stanovenej lehote v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. Krajský súd ďalej zdôraznil, že podmienkou uplatnenia tzv. absorpčnej zásady je dopustenie sa viacerých správnych deliktov rovnakého druhu na rovnakom úseku verejnej správy jednou osobou, za ktoré môže príslušný správca dane uložiť úhrnnú pokutu podľa zákonného ustanovenia s najvyššou hornou hranicou sadzby. V nadväznosti na tieto závery krajský súd skonštatoval, že žalovaný uvedené materiálne podmienky správne aplikoval. Krajský súd dodal, že práve predmetnou novelou sa do Daňového poriadku zaviedla absorpčná zásada pri ukladaní pokút v nadväznosti na Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy R (91) o správnych sankciách. S poukazom na uvedené krajský súd žalobu považoval za nedôvodnú a preto ju zamietol a súčasne nepriznal úspešnému žalovanému náhradu trov konania, pretože mu žiadne trovy nevznikli.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

10. Dňa 23.10.2018 bola na krajský súd doručená kasačná sťažnosť, ktorou sťažovateľ napadol rozsudok krajského súdu. Úvodom sťažovateľ poznamenal, že krajský súd sa v plnej miere stotožnil s právnym posúdením veci, ktoré uskutočnili orgány verejnej správy. Tiež uviedol, že krajský súd sa

vôbec nevysporiadal s právnymi dôvodmi, pre ktoré sťažovateľ napadol rozhodnutie žalovaného správnu žalobou, ktorej podstatou bolo namietanie nesprávnej právnej aplikácie absorpčnej zásady na posudzovaný prípad. Za takúto nesprávnu aplikáciu sťažovateľ považoval, že krajský súd vychádzal výlučne z absorpčnej zásady, reštriktívne upravenej zákonodarcom v Daňovom poriadku s účinnosťou od 01.01.2016, pričom možnosť aplikácie tejto zásady v daňovom konaní sa zredukovala na prípady, kedy a) je sankcia vymedzená rozpätím a b) správne delikty sú uvedené v rámci jedného právneho predpisu. Takto vykonané limitovanie absorpčnej zásady je podľa sťažovateľa v rozpore s princípmi administratívneho trestania, ktoré sú uvedené v Dohovore.

11. Nad rámec uvedeného sťažovateľ dodal, že namieta nesprávne posúdenie svojho konania krajským súdom, ktorý ho posúdil ako viaccinný súbeh rôznorodý, čo podľa neho malo vylučovať uplatnenie absorpčnej zásady. K tomuto záveru sťažovateľ uviedol, že s týmto záverom sa nestotožňuje, pretože jeho konanie, ktorým spáchal predmetné správne delikty, považuje za jednočinný súbeh rôznorodý, ktorý je odvodený od jedného konania (opomenutia). Uloženie dvoch sankcií sa podľa sťažovateľa prieči základným zásadám trestného konania, ktoré je potrebné použiť na správne trestanie, kedy neboli podľa sťažovateľa dodržané zásady ukladania trestov podľa Trestného zákona. Žalovaný podľa sťažovateľa viedol v identickom konaní dve správne konania a vydal dve rozhodnutia, čím došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie a na súdnu a inú právnu ochranu vo vzťahu k nedodržaniu princípu „ne bis in idem“.

12. Závery rozsudku sú preto podľa sťažovateľa svojvoľné a arbitrárne a v rozpore s Dohovorom a Odporúčaním výboru ministrov č. R(91) Rady Európy, ktorý na rozdiel od ustanovenia § 155a Daňového poriadku neustanovuje žiadne iné podmienky na uloženie úhrnnej sankcie. Dohovor má podľa sťažovateľa prednosť pred Daňovým poriadkom, pretože zaručuje väčší rozsah základných práv a slobôd.

13. Sťažovateľ rovnako poukázal na skutočnosť, že v čase spáchania správnych deliktov daňové predpisy neupravovali absorpčnú zásadu a preto sa podľa neho majú aplikovať len ustanovenia Dohovoru, ktoré neobsahovali také limitovanie absorpčnej zásady, aké je obsiahnuté v ustanovení § 155a Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa mali správne orgány ako aj krajský súd na posudzovaný prípad uplatniť zásadu zákazu retroaktivity a jeho konanie posúdiť podľa predpisov účinných (platných) v čase jeho spáchania, čo by znamenalo vylúčenie aplikácie ustanovenia § 155a Daňového poriadku, ktoré podľa sťažovateľa obsahuje pre neho nevýhodnejšiu právnu úpravu absorpčnej zásady. Žalovaný mal podľa sťažovateľa uložiť úhrnnú pokutu podľa pravidiel jej ukladania v čase spáchania deliktu, a teda uloženia jednej pokuty za 3 správne delikty podľa Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja v spojení s Daňovým poriadkom. V tejto súvislosti sa sťažovateľ odvolal na čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky a uvedené odporúčania ministrov Rady Európy. Dohovor ako aj ústava podľa sťažovateľa pripúšťajú retroaktivitu, avšak len vtedy, ak je to v prospech páchatel'a.

14. V záverečnom sťažnostnom návrhu sťažovateľ uviedol, že navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a súčasne navrhol, aby mu bol priznaný nárok na náhradu trov kasačného konania.

15. Kasačná sťažnosť bola doručená na vyjadrenie žalovanému, ktorý k nej uviedol, že sťažovateľove konštatovania predstavujú rovnaké skutkové a právne tvrdenia uvádzané v predchádzajúcom daňovom, resp. súdnom konaní, ku ktorým už zaujal stanovisko vo svojom rozhodnutí, príp. vyjadrení k žalobe. S poukazaním na tieto skutočnosti preto žalovaný navrhol, aby súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

IV.

Relevantné zákonné ustanovenia

16. Podľa § 31 ods. 2 písm. a) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení účinnom od 01.01.2011 do 31.12.2012: „Príjemca (odberateľ) minerálneho oleja je povinný pred prevzatím minerálneho oleja podľa odseku 1 písomne oznámiť colnému úradu svoje identifikačné údaje, množstvo, obchodný názov, príslušný kód kombinovanej nomenklatúry minerálneho oleja, ktorý chce odobrať predpokladané množstvo biogénnej látky v percentách objemu v minerálnom oleji, ak takýto minerálny olej biogénnu látku obsahuje, a identifikačné údaje dodávateľa minerálneho oleja.“

17. Podľa § 31 ods. 2 písm. b) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja: „Príjemca (odberateľ) minerálneho oleja je povinný pred prevzatím minerálneho oleja podľa odseku 1 zložiť zábezpeku na daň vo výške dane pripadajúcej na množstvo odoberaného minerálneho oleja; na zábezpeku na daň sa použije § 22 primerane.“

18. Podľa § 31 ods. 3 Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení účinnom od 01.11.2011 do 31.12.2012: „Platiteľ dane je povinný pri vzniku daňovej povinnosti bezodkladne podať daňové priznanie colnému úradu a zaplatiť daň najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť. Platiteľ dane podľa § 14 ods. 2 pri vzniku daňovej povinnosti podá daňové priznanie a zaplatí daň najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť. Na daňové priznanie sa použije § 14 primerane.“

19. Podľa § 154 ods. 1 písm. a) bodu 1 Daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2012: „Správneho deliktu sa dopustí ten, kto nepodá daňové priznanie v ustanovenej lehote.“

20. Podľa § 154 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku: „Správneho deliktu sa dopustí ten, kto nesplní oznamovaciu povinnosť v ustanovenej lehote.“

21. Podľa § 155a ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2016: „Tomu, kto sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa tohto zákona, ak ide o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia, správca dane, ktorý je oprávnený uložiť pokutu, ak je to účelné a možné, uloží úhrnnú pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty; ak sú za také viaceré správne delikty horné hranice sadzieb pokút rovnaké, úhrnná pokuta sa uloží podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na jeden z nich. Úhrnná pokuta sa uloží najmenej vo výške najvyššej dolnej hranice sadzby pokuty ustanovenej za správny delikt z tých správnych deliktov, ktorých sa dopustil.“

22. Podľa § 155a ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2016: „Uloženie úhrnej pokuty spôsobom podľa odseku 1 sa uplatní primerane pri uložení pokút za správne delikty, ktoré sú porušením osobitného predpisu.“

V.

Právne závery kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 1. augusta 2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia podľa § 449 SSP a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP). Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Preskúmaním kasačnej sťažnosti kasačný súd ustálil základnú podstatu sťažnostných bodov, ktoré spočívali v námietke nesprávnej aplikácie absorpčnej zásady orgánmi verejnej správy. Sťažovateľ

namietal neprípustnosť uloženia dvoch pokút za súbeh správnych deliktov, pretože pokuta uložená rozhodnutím o pokute za nezloženie zábezpeky mala súčasne absorbovať sankciu za správny delikt 1 a správny delikt 2, ktorá bola uložená OVS I. stupňa a potvrdená preskúmaným rozhodnutím žalovaného.

25. Kasačný súd na úvod poznamenáva, že zo samotného rozhodnutia žalovaného (str. 10) ako aj napadnutého rozsudku (str. 7) vyplýva, že pôvodne voči sťažovateľovi boli jedným správnym orgánom vedené dve samostatné konania. V prvom (skôr skončenom) konaní sa prejednával správny delikt 3, za ktorý bola sťažovateľovi rozhodnutím o pokute za nezloženie zábezpeky uložená pokuta vo výške 7205,57 Eur. V druhom (neskôr skončenom) konaní bola sťažovateľovi za správne delikty 1 a 2 (ods. 1 tohto rozsudku) rozhodnutím OVS I. stupňa uložená úhrnná pokuta vo výške 2000,- Eur. Ďalej z rozhodnutia žalovaného vyplýva skutočnosť, že sťažovateľ naplnil znaky troch skutkových podstát správnych deliktov, pričom nebolo sporu o tom, že všetky tri správne delikty súviseli s porušením jednotlivých zákonných povinností podľa Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja pri prevzatí minerálneho oleja (STORFLUX, PpKN 27101964) na daňovom území v konkrétne špecifikovaných dňoch.

26. Súd z formálno-právneho hľadiska dáva do pozornosti, že sťažovateľ porušil zákonné povinnosti uložené podľa Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja. Porušenie týchto povinností označujú za správne delikty (pomerne nesystematicky) dva zákony, a to Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja (§ 42 ods. 1 písm. h) - správny delikt 3) a Daňový poriadok (§ 154 ods. 1 písm. a) bod 1 - správny delikt 2 a § 154 ods. 1 písm. c) - správny delikt 1). Povinnosti, ktorých porušenia sa sťažovateľ dopustil, však jednotne ukladá len Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja a účelovým výkladom možno vyvodiť, že vyvodzovanie zodpovednosti za porušenie týchto povinností smeruje k ochrane rovnakého verejného záujmu, ktorým je ochrana fiškálnych záujmov štátu na úseku spotrebnej dane z minerálneho oleja. Inými slovami, skutočnosť, že Daňový poriadok ako všeobecný daňovo-procesný predpis sankcionuje nesplnenie povinností podať daňové priznanie a hlásiť ustanovené údaje (špecifikované Zákonom o spotrebnom dani z minerálneho oleja), neznamená, že porušenie týchto dvoch povinností má už iný objekt, resp. chráni iný záujem, ako je objekt, resp. záujem chránený skutkovou podstatou nezloženia zábezpeky, ktorá je sankcionovaná len osobitným zákonom Zákona o spotrebnej dane z minerálneho oleja.

27. Z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Asan/19/2017, 10.9.2018, vyplýva, že ak jeden a ten istý správny orgán pri vedení kontroly zistí porušenia rôznych právnych predpisov, je tento správny orgán povinný viesť o týchto porušeníach spoločné administratívne konanie a nevylučovať jednotlivé porušenia zákonov na samostatné konanie. Vylúčením skutkov na samostatné konanie sa stráca pohľad na komplexný skutok, pričom len za komplexne posúdený skutok môže byť uložená primeraná sankcia, ktorá zodpovedá viacerým porušeniam zákona. V prípade, že správny orgán viedol samostatné konania, musí v odôvodnení neskoršieho rozhodnutia vyjadriť, aké súvisiace porušenie zákona predchádzalo, aká bola uložená sankcia a ako zohľadnil túto skutočnosť vo výroku o sankcii.

28. Uvedená rozhodovacia činnosť je aplikovateľná aj na posudzovaný prípad. Ak boli sťažovateľom v určitom časovom období v roku 2011 a v roku 2012 spáchané viaceré správne delikty, súvisiace s jedným a tým istým predmetom, t. j. s prevzatím minerálneho oleja a s ním súvisiacich zákonných povinností uložených jedným zákonom, bolo preto vhodné a účelné zo strany OVS I. stupňa viesť o všetkých zbíhajúcich sa správnych deliktoch toho istého sťažovateľa jedno daňové konanie, ktorého výsledkom by bolo jedno rozhodnutie. Kasačný súd považoval za potrebné dodať, že ani žalovaný a ani krajský súd sa vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali s otázkou spoločného prejedania predmetných správnych deliktov v jednom daňovom konaní.

29. Na povinnosť vedenia jedného konania pri súbehu správnych deliktov nadväzuje aj povinnosť správnych orgánov aplikovať pri ukladaní sankcie za súbeh správnych deliktov zásady správneho

trestania, ktoré sú známe z početnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález ÚS SR, sp. zn. III. ÚS 571/2015 z 12. apríla 2016, II. ÚS 476/2016 zo 17. januára 2018, uznesenie II. ÚS 134/2014 z 05. februára 2014, uznesenie III. ÚS 441/2013 zo dňa 26. septembra 2013) ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok NS SR, sp. zn. 8 Sžo 28/2007 zo dňa 06.03.2008, publikovaný pod R 2/2014, sp. zn. 8 Sžo 57/2008 zo dňa 16.6.2008, príp. 6 Asan/16/2018, publikované pod R 67/2019). Z týchto zásad vyplýva, že pri súbehu správnych deliktov pri nedostatku špeciálnej úpravy v predpisoch upravujúcich správne delikty je potrebné použiť „*analogiae legis*“ trestnoprávnu tzv. absorpčnú zásadu. 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 pritom treba posudzovať predovšetkým s ohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem, proti ktorému delikt smeruje a ku ktorému je ochrana právnym predpisom určená). Absorpčná zásada (pohlčovacia), ktorej obsahom je pravidlo, že vyšší, resp. prísnejší trest pohlcuje trest nižší (poena maior absorbet minorem), je opakom kumulačnej zásady a jej uplatnenie je východiskom pri privilegovanom trestaní súbehu. Vyskytuje sa v troch formách, a to ako absorpcia trestných činov, absorpcia trestných sadzieb a absorpcia trestov. Použitie tejto zásady sa v odbornej literatúre odôvodňuje hlavne tým, že páchatel spáchal ďalší trestný čin (správny delikt) bez toho, aby bol varovaný odsudzujúcim rozsudkom týkajúcim sa skoršieho trestného činu zo zbiehajúcich sa trestných činov. Právnu úpravu trestania súbehu je možné aplikovať aj na prípady správneho trestania vo vzťahu k absorpčnej zásade tak, že táto sa vždy použije v prípade jednočinného súbehu, ako aj v prípade viacčinného súbehu.

30. Z rozhodnutia žalovaného a napadnutého rozsudku vyplývajú odlišné právne závery o tom, či konaním žalovaného bol spáchaný jednočinný alebo viacčinný súbeh správnych deliktov. Súd v tejto súvislosti uvádza, že pre vedené konanie nie je podstatné, či sťažovateľ spáchal uvedené správne delikty jedným konaním, resp. skutkom (jednočinný súbeh) alebo viacerými konaniami, resp. skutkami (viacčinný súbeh). Dôležité pre posúdenie v kasačnom konaní je už samotná skutočnosť, že žalovaný spáchal viacero zbiehajúcich sa správnych deliktov (súbeh, konkurencia), otázka ich prejednávania v jednom alebo vo viacerých konaniach a nakoniec otázka sankcionovania takéhoto súbehu. Podľa komentára k § 41 ods. 1 Trestného zákona: „Toto ustanovenie upravuje uloženie tzv. úhrnného trestu, tento sa spravuje tzv. absorpčnou zásadou, ktorá sa uplatňuje v prípade súbehu trestných činov, in concreto sa toto ustanovenie použije jednak v prípade tzv. jednočinného súbehu, t. j. páchatel svojim konaním naplní znaky viacerých trestných činov, jednak v prípade tzv. viacčinného súbehu, t. j., že páchatel viacerými skutkami naplnil znaky viacerých trestných činov.“ (Burda, Čentěš, Kolesár, Záhora a kol.: Trestný zákon, 1. vydanie, 2010 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgbpxg327mvvxunq&rowIndex=0>>).

31. Ohľadne námietky sťažovateľa týkajúcej sa časovej pôsobnosti predmetného ustanovenia § 155a Daňového poriadku upravujúceho absorpčnú zásadu na posudzovanú vec kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ tento dôvod síce nevymedzil v správnej žalobe, a teda kasačná sťažnosť založená na tomto dôvode by nemala byť prípustná (§ 439 ods. 3 písm. b) SSP), avšak kasačný súd nie je viazaný žalobnými bodmi a teda ani kasačnými bodmi, nakoľko ide o vec správneho trestania (§ 195 SSP a § 453 SSP). Zákaz retroaktivity je základnou zásadou ukladania trestov podľa Trestného zákona (§ 195 písm. d) SSP), na ktorú kasačný súd prihliada *ex offo*. Kasačný súd pripomína, že sankcionované skutky boli spáchané v jednotlivých mesiacoch rokov 2011 a 2012, teda pred účinnosťou § 155a Daňového poriadku, ktorý je účinný od 01.01.2016. Znamená to, že absorpčnú zásadu bude potrebné aplikovať vo svetle ustanovenia čl. 50 ods. 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s ustanovením § 2 ods. 1 Trestného zákona, kedy ukladanie správnej sankcie sa bude spravovať ustanoveniami právnej úpravy v čase, kedy došlo k ich spáchaniu. V právnom dôsledku to predstavuje stav, kedy sa pre ukladanie správnych sankcií nepoužije ustanovenie § 155a ods. 1 Daňového poriadku účinné od 01.01.2016, ale použije sa „*lex generalis*“ ustanovenie § 41 ods. 1 Trestného zákona upravujúce všeobecnú absorpčnú zásadu pre trestanie súbehu trestných činov. Aplikujúc tieto úvahy na prejednávaný prípad, pri súbehu správnych deliktov 1, 2 a 3 bolo potrebné uložiť jednu úhrnnú sankciu, ktorá sa vzťahovala na správny delikt najprísnejšie postihnutelný. V

posudzovanom prípade to bola sankcia podľa § 42 ods. 2 písm. i) Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja za nezloženie zábezpeky, ustálená orgánmi verejnej správy vo výške 7205,57 Eur.

32. Kasačný súd uvedený záver opiera o komparáciu vyššie uvedených dvoch právnych režimov ukladania úhrnnej sankcie (t. j. osobitná úprava § 155a Daňového poriadku účinná od 01.01.2016 a všeobecná úprava trestného práva). Hoci v čase spáchania skutkov podliehalo ukladanie úhrnnej sankcie analogicky len všeobecnému režimu trestného práva, novšia osobitná úprava Daňového poriadku by bola napriek tomu uplatniteľná za predpokladu, že by jej aplikácia bola pre páchatel'a - sťažovateľa priaznivejšia. Kasačný súd však konštatuje, že osobitné ustanovenie § 155a ods. 1 Daňového poriadku pre sankcionovanie správnych deliktov na úseku daní je koncipované reštriktívnejšie a pripúšťa použitie absorpčnej zásady len vtedy, ak pri zbíhajúcich správnych deliktach je možné za každý z nich uložiť pokutu len v rámci zákonnom ustanoveného rozpätia dolnej a hornej sadzby takejto pokuty. V danom prípade by to znamenalo, že absorpcia pokuty uloženej sťažovateľovi za správne delikty 1 a 2 do pokuty už uloženej sťažovateľovi za správny delikt 3 by bola pri aplikácii § 155a Daňového poriadku vylúčená, čo by znamenalo výklad v neprospech sťažovateľa, ktorý je v správnom trestaní neprípustný (obdobne aj Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 476/2016 zo 17. januára 2018). Na posudzovanie ukladania úhrnnej pokuty je preto potrebné aplikovať všeobecnú úpravu trestného práva, ktorá je koncipovaná širšie a absorpciu sankcie za správne delikty 1 a 2 pod sankciu za správny delikt 3 pripúšťa.

33. K argumentácii žalovaného a krajského súdu ohľadne nemožnosti aplikácie absorpčnej zásady na správne delikty spáchané podľa rôznych právnych predpisov, kasačný súd tiež dáva za pravdu sťažovateľovi. Odkazuje pritom na vyššie citovaný judikát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Asan/19/2017, 10.9.2018 i Odporúčanie výboru ministrov č. R(91), ktoré zakazuje postih osoby za rovnaký skutok nielen na základe toho istého zákona, ale aj na základe predpisov ochraňujúcich totožný verejný záujem. Ako kasačný súd uviedol vyššie v bode 26 rozsudku, všetky sťažovateľom porušené právne povinnosti vyplývali zo Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja a smerovali k ochrane rovnakého verejného záujmu. Absorpčná zásada je inštitútom trestného práva hmotného, ktorý bol citovanou rozhodovacou činnosťou prevzatý do podmienok správneho trestania a preto nie je prípustné, aby aplikácia tohto inštitútu pri súbehu správnych deliktov bola argumentáciou vylúčená len preto, že sťažovateľ spáchal zbíhajúce sa delikty formálne označené za správne delikty jednak vo všeobecnom predpise Daňového poriadku a jednak v osobitnom predpise Zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja. Dokonca i vo vzťahu k ustanoveniu § 155a Daňového poriadku kasačný súd pre úplnosť uvádza, že predmetné ustanovenie nijako nevylučuje, aby podľa zásad v ňom upravených sa absorpčná zásada primerane aplikovala aj na správne delikty podľa osobitného predpisu. Ustanovenie § 155a ods. 2 Daňového poriadku výslovne umožňuje použitie úhrnnej sankcie aj pri za správne delikty, ktoré sú porušením osobitného predpisu, pričom poznámkou pod čiarou pod týmto ustanovením bol označený aj Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja.

34. Ku kasačných námietkam ohľadne rozporu § 155a Daňového poriadku s Dohovorom kasačný súd nepovažuje za potrebné sa vyjadriť, nakoľko na predmetný prípad sa predmetná norma Daňového poriadku v princípe nemá uplatňovať.

35. Kasačný súd konštatuje, že žalovaný ako aj krajský súd skutkový stav nesprávne právne posúdili tým, že aplikovali nesprávnu právnu normu. Za situácie, kedy zbíhajúce sa správne delikty boli spáchané pred 01.01.2016, správne orgány mali pri ukladaní sankcie za súbeh týchto správnych deliktov aplikovať absorpčnú zásadu v zmysle všeobecnej trestnoprávnej úpravy a nie v zmysle ustanovenia § 155a Daňového poriadku účinného od 01.01.2016, ktorého úprava je pre páchatel'a menej priaznivá, čím došlo k nesprávnej aplikácii zásad správneho trestania z hľadiska časovej pôsobnosti ukladania trestov. Navyše neprípustné bolo aj vylúčenie aplikácie absorpčnej zásady formalistickým výkladom z dôvodu, že sťažovateľ spáchal zbíhajúce sa delikty podľa dvoch rôznych právnych predpisov (Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja a Daňový poriadok), hoci všetky zbíhajúce sa delikty smerovali k ochrane totožného verejného záujmu (v danom prípade ochrana fiškálnych záujmov štátu na úseku spotrebnej dani z minerálneho oleja).

36. Na základe uvedených skutočností kasačný súd spolu s konštatovaním dôvodnosti kasačnej sťažnosti prijal súčasne záver, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom. Za právneho stavu, kedy krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol, bolo potrebné napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie.

37. V ďalšom konaní žalovaný aplikuje vyššie uvedené právne závery kasačného súdu spolu s ďalšími právne významnými ustanoveniami trestného práva, ako aj Daňového poriadku, ktoré môžu mať vplyv na výslednú sankciu, príp. aj na samotnú prípustnosť jej uloženia z hľadiska plynutia času od spáchania správnych deliktov.

38. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi, ako úspešnému účastníkovi konania o kasačnej sťažnosti, trovy konania priznal. V zmysle § 175 ods. 2 SSP v spojení s dôvodovou správou k § 467 SSP (teleologický výklad) o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

39. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP.).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok n i e j e prípustný.