



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **M. B., s.r.o.**, *zastúpeného advokátom JUDr. D. R.*, proti žalovanému **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného č. I/222/19465/ 2008/990036-r zo dňa 21.februára 2008 a č. I/222/19468/2008/990036-r zo dňa 22.februára 2008, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 3 S 47/2008-92, 3 S 53/2008 zo dňa 6.októbra 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3 S 47/2008-92, 3 S 53/2008 zo dňa 6.októbra 2009 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom č.k. 3 S 47/2008-92, 3 S 53/2008 zo dňa 6.októbra 2009 podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu žalobcov proti rozhodnutiam žalovaného:

- 1) č. I/222/19465/2008/990036-r zo dňa 21.februára 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie – dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/100423/2007 zo dňa 1.októbra 2007 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2005 až štvrtý štvrťrok 2006 vo výške 895.474,-- Sk (29.724,29 €) podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.),
- 2) č. I/222/19468/2008/990036-r zo dňa 22.februára 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/107745/2007 zo dňa 25.októbra 2007 o uložení pokuty žalobcovi vo výške 114.172,-- Sk (3789,81 €) zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacieho obdobia druhý štvrťrok 2005 až štvrtý štvrťrok 2006 podľa § 35 ods. 1 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd mal preukázané, že žalobca vo svojej prevádzke poskytoval reštauračné služby a nie predaj tovaru. Táto skutočnosť vyplývala aj z vyjadrenia zástupcu samotného žalobcu, ktorý v rámci daňového konania uviedol, že spoločnosť M., s.r.o. iba zabezpečovala nákupy a dodávky hlavných surovín na prípravu netovarových výrobkov – teplých nápojov, ovocných štiav a pohárov, chuťoviek. Následne všetky činnosti súvisiace so zabezpečením prípravy a servírovania hotových produktov (ovocný pohár, čaj a pod.) zákazníkom v B. už vykonávali zamestnanci žalobcu, nakoľko spoločnosť M., s.r.o. nemá zamestnancov. Žalobca tiež znášal náklady na prevádzku B., dodaním konkrétneho servisu a prístrojov na spracovanie jednotlivých produktov. Žalovaný správne dospel k záveru, že v prevádzke žalobcu M. B. nedochádzalo k predaju tovarov, ale k poskytovaniu reštauračných služieb a výsledná poskytnutá služba bola produktom žalobcu, ktorý v skutočnosti realizoval celý proces prípravy a poskytnutia reštauračnej služby, a teda všetky tržby z predaja produktov boli tržbami žalobcu, ktorý mal povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty z celej hodnoty čistého obratu evidovaného elektronickou registračnou pokladnicou a nemal vyčleňovať produkty (suroviny M., s.r.o.). Keď žalobca dodal reštauračnú službu zákazníkovi ponúkol mu spracované suroviny (napríklad čaj, kávu, chlebíčky),

za ktorú zinkasoval príjem; základom dane bola celá protihodnota, t.j. príjem, znížená o daň. Žalobca nekupoval vstupné suroviny na prípravu ponúkaných produktov od iného platiteľa dane z pridanej hodnoty, pretože spoločnosť M., s.r.o., nebola jej platcom, preto si pri týchto surovinách ani nemohol uplatniť odpočet dane z pridanej hodnoty. Skutočnosť, ktorú žalobca namietal (že odvádza časť tržby spoločnosti M., s.r.o. a teda bol zdanený za iný subjekt), bola a je vecou len dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi podnikateľskými subjektmi a je na žalobcovi, aby si tieto vzťahy doriešil so spoločnosťou M., s.r.o.

Krajský súd považoval za správne aj rozhodnutie žalovaného o uložení pokuty žalobcovi za spáchanie správneho deliktu podľa § 35 ods. 1 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb., ktoré je následkom porušenia povinností uvedených v ustanovení § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.).

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť a rozhodnutia žalovaného zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie (prípadne zrušiť aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu); uplatnil si náhradu trov konania vo výške 265,55 €. Namietal, že krajský súd sa v odôvodnení rozsudku nevysporiadal so žalobcom napadnutými skutočnosťami týkajúcimi sa používania registračnej pokladnice podľa vyhlášky Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou v znení účinnom do 29.februára 2009 (ďalej len vyhláška č. 55/1994 Z.z.). Ide pritom o jeden z hlavných dôvodov pre vedenie daňového konania voči žalobcovi. Žalobca so spoločnosťou M., s.r.o. uzatvorili 1.mája 2005 zmluvu o spolupráci, predmetom ktorej bola dohoda strán o spolupráci pri predaji tovarov spoločnosti M. cez registračnú pokladnicu. Na základe tejto dohody doklad (blok z registračnej pokladnice) vydávaný konečnému spotrebiteľovi obsahoval viditeľné označenie položiek predávaných spoločnosťou M., s.r.o. a položiek predávaných žalobcom. Išlo len o zjednodušenie inkasovania z pohľadu zákazníkov. Podľa žalobcu toto jeho konanie nie je v rozpore s platnými právnymi predpismi (zákonom č. 222/2004 Z.z., vyhláškou 55/1994 Z.z.), ktoré žalobcovi takýto postup nezakazujú; žalobca sa preto

nemohol dopustiť porušenia vyhlášky č. 55/1994 Z.z. Žalobca trvá na tom, že dva samostatné podnikateľské subjekty (žalobca a M., s.r.o.) sa za účelom skvalitnenia poskytovaných služieb ako aj racionalizácie a zefektívnenia vlastnej podnikateľskej činnosti dohodli na daní časti priestorov prevádzky žalobcu, nachádzajúcich sa v obchodnom dome P., do podnájmu spoločnosti M., s.r.o. a následne na používaní spoločnej registračnej pokladnice za poskytovanie vlastných služieb v tejto prevádzke. Žalobca len poskytol odplatne priestor pre iný subjekt na zabezpečovanie časti jej sortimentu v spoločnej ponuke. Zamestnanec žalobcu bezodplatne zabezpečoval výrobu netovarových položiek spoločného sortimentu, čo krajský súd nezohľadnil. Žalobca postupoval v súlade s čl. 2 ods. 3, čl. 35 Ústavy Slovenskej republiky a za účelom dosiahnutia zisku. Podľa žalobcu nemožno hovoriť o poskytovaní reštauračných služieb pri hotových netovarových produktoch spoločnosti M., s.r.o. Správny orgán ako aj súd prvého stupňa vychádzajú z nesprávnej interpretácie a triedenia na „tovarové“ a „netovarové“ položky, resp. produkty. Žalobca zabezpečoval predaj časti spoločne prezentovanej ponuky – tzv. tovarových položiek, čo v praxi znamenalo predaj produktu, ktorý nemá charakter výrobku. Na druhú stranu M., s.r.o. zabezpečoval predaj tzv. netovarových položiek, ktoré majú charakter výrobku. Zo strany žalobcu nešlo nikdy o predaj tovaru ako takého. Postupom správneho orgánu bol zástupca žalobcu de facto „dotlačený“ k tvrdeniam, ktoré z jeho laického pohľadu zodpovedajú skutkovému stavu, tak ako je ním vnímaný, avšak z hľadiska terminologickej interpretácie podľa daňových predpisov tieto tvrdenia majú úplne odlišný význam. Z hľadiska ustanovenia § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základom dane je protihodnota, ktorú žalobca prijal. Žalobca však od zákazníka vybral tržbu za seba (ktorá bola riadne zdanená) a tržbu v mene M., s.r.o. (ktorá bola M., s.r.o. odovzdaná). Tvrdenie, že žalobca prijal všetky tržby, neobstojí, pretože jediným dôvodom, pre ktorý je správnym orgánom používaný tento argument, je samotné technické riešenie (program) elektronickej pokladnice, čo však automaticky neznamená, že došlo k príjmu tržieb len pre žalobcu.

Rovnako namieta nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia súdu prvého stupňa – neuviedol, z akých ustanovení zákona vychádzal, prečo pod tieto podradil prípadne nepodradil zistený skutkový stav a to s prihliadnutím na návrhy sporových strán, neinterpretoval, aké majú účastníci práva a povinnosti.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny. Nesúhlasil s tvrdeniami žalobcu, že sa krajský súd vôbec nevysporiadal so žalobcom napadnutými skutočnosťami ohľadom používania registračnej pokladnice. Práve naopak, krajský súd sa v rozsudku na str. 6 žalobcovými tvrdeniami zaoberal a zaujal k nim aj stanovisko. Žalovaný považuje tvrdenia žalobcu za zavádzajúce a účelové, nakoľko zákon jednoznačne stanovuje, že daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb, používa na účely evidencie tržieb elektronickú registračnú pokladnicu vo všetkých predajných miestach, kde dochádza k úhrade hotovosti (§ 91 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., vyhláška č. 55/1994 Z.z.). jedinou povolenou výnimkou, kedy môžu subjekty pri predaji tovarov alebo pri poskytovaní služby v tom istom predajnom mieste používať na evidenciu prijatých tržieb jednu spoločnú registračnú pokladnicu, je v zmysle § 1 ods. 4 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. prípad, keď vykonávajú činnosť na základe zmluvy o združení uzavretej podľa § 829 Občianskeho zákonníka. Žiadnu inú výnimku zákon nepripúšťa. Žalobca nemal so spoločnosťou M., s.r.o. uzatvorenú zmluvu o združení podľa § 829 Občianskeho zákonníka; zmluva o spolupráci uzatvorená podľa § 269 Obchodného zákonníka ňou v žiadnom prípade byť nemohla. Na základe uvedeného nemohol žalobca na evidenciu prijatých tržieb za poskytovanie reštauračných služieb v prevádzke M. B., ktoré patrili rôznym podnikateľským subjektom, používať jednu registračnú pokladnicu. Táto skutočnosť však nebola rozhodnou skutočnosťou, na základe ktorej správca dane dorubil žalobcovi rozdiel dane. Rozhodnutou skutočnosťou bolo zistenie, že žalobca neodviedol daň z poskytnutých služieb, konkrétne reštauračných služieb poskytovaných v prevádzke M. B., čím porušil ustanovenie § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobca poskytoval v zmysle klasifikácie produkcie (kód 55 – Hotelové a reštauračné služby, konkrétne kód 55.30.14 a kód 55.40.10) vo svojej prevádzke reštauračné služby a nie predaj tovaru. Žalovaný poukázal na to, že v prevádzke M. B. nedochádzalo k predaju tovarov dvoch samostatných podnikateľských subjektov za účelom skvalitnenia a racionalizácie, ale k poskytovaniu reštauračných služieb a celá výsledná poskytnutá služba bola produktom žalobcu, ktorý v skutočnosti realizoval celý proces prípravy a poskytnutia reštauračnej služby. To znamená, že keď žalobca dodal reštauračnú službu zákazníkovi, za ktorú od neho zinkasoval príjem, základom

danej je celá protihodnota znížená o daň. Čo sa týka ceny vstupných surovín, tie vchádzajú do ceny produktu a platiteľ dane pri tovaroch, ktoré prijme od iného platiteľa dane a použije ich na dodávky tovarov a služieb, má za splnenia zákonných podmienok nárok na odpočítanie dane na vstupe. V danom prípade však žalobca nekupoval vstupné suroviny na prípravu ponúkaných produktov (kávy, atď.) od iného platiteľa dane (dodával ich neplatiteľ), tak si pri týchto surovinách ani nemohol uplatniť odpočítanie dane. Ak žalobca na základe dohody odvádza časť tržby spoločnosti M., s.r.o., potom išlo len o finančné vysporiadanie, na ktorom sa dva podnikateľské subjekty dohodli a daňové orgány nie sú oprávnené vstupovať do dodávateľsko-odberateľských vzťahov, na ktorých sa dohodli. Táto dohoda však na odvod DPH nemala vplyv.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné. rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania rozsudkom, ktorý verejnej vyhlásil (§ 156 ods. 1, § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a jeho internetovej stránke www.nsud.sk.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného č. I/222/35820/08/992412, zistil, že žalobca dňa 1.mája 2005 uzatvoril so spoločnosťou M. s.r.o. podľa § 269 Obchodného zákonníka zmluvu o spolupráci, predmetom ktorej je dohoda zmluvných strán o spolupráci pri predaji tovarov spoločnosti M., s.r.o. cez registračnú pokladnicu žalobcu. Zmluvné strany sa dohodli, že tovary spoločnosti M., s.r.o. budú predávané konečnému spotrebiteľovi prostredníctvom žalobcu, v prevádzkarni žalobcu a cez registračnú pokladnicu žalobcu; doklad vydaný žalobcom konečnému spotrebiteľovi bude obsahovať viditeľné označenie tovarov spoločnosti M., s.r.o. a tovarov žalobcu; finančné vysporiadanie sa má uskutočňovať pravidelne mesačne. Práva a povinnosti zmluvných strán osobitne neupravených v tejto zmluve sa spravujú ustanoveniami Obchodného zákonníka.

Žalobca ako nájomca v ten istý deň (1.mája 2005) uzatvoril so spoločnosťou M., s.r.o. (ako podnájomníkom) aj podnájomnú zmluvu podľa § 6 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov. Predmetom tejto zmluvy je podnájom nebytových priestorov – kancelárska miestnosť č. 210 vo výmere 18,6m² (a k tomu zodpovedajúce spoločné priestory) podnájomníkovi v obchodnom centre P. na 1. poschodí pre potreby prevádzkarne spoločnosti v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou. V úhrade za nájom je zahrnutá aj cena za všetky služby spojené s podnájomom ako aj cena za podiel na užívaní spoločných priestorov podnájomníkom.

Na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 3.mája 2007 (zápisnica č. 602/321/46297/2007) žalobca splnomocnil Ing. Ľ. Š. – účtovného konzultanta – na objasnenie vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou M., s.r.o. Z vyjadrení účtovného konzultanta na ústnom pojednávaní vyplýva, že prenajaté priestory slúžili na prípravu jedál. Spoločnosť M., s.r.o. tieto priestory využívala na prípravu netovarových produktov – teplých nápojov, ovocných štiav, cukrárenských výrobkov a chuťoviek. Spoločnosť M., s.r.o. podľa jeho vyjadrenie predávala svoje produkty vo svojom vlastnom mene a na svoj vlastný účet, pričom ich pripravuje zamestnankyňa žalobcu a sú servírované čašníckmi žalobcu.

Správca dane (Daňový úrad Bratislava III) vydal dňa 1.októbra 2007 dodatočný platobný výmer č. 602/230/100423/2007, ktorým žalobcovi vyrubil daň z pridanej hodnoty vo výške 895.474,-- Sk (29.724,29 €) podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane zistil porušenie § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že žalobca neodviedol v daňovom priznaní daň z pridanej hodnoty z hodnoty služieb poskytovaných v prevádzke žalobcu. Reštauračné služby poskytované v B. boli evidované registračnou pokladnicou žalobcu, ale daň z pridanej hodnoty nebola odvedená z celého objemu poskytnutých služieb. Tržby za poskytnuté služby označené kódom ML síce vchádzali do čistého obratu uvádzaného na denných a mesačných uzávierkach, ale neboli súčasťou obratu použitého pre výpočet 19% DPH odvádzanej v daňovom priznaní. Postup daňového subjektu (žalobcu) bol nesprávny, pretože poskytované reštauračné služby sú vytvárané a zákazníkovi poskytované žalobcom, ktorý zabezpečí prípravu a servírovanie podávaných produktov svojimi

zamestnancami, t.j. vytvorí skutočnú službu. Z uvedeného vyplýva, že všetky tržby z predaja patria žalobcovi, ktorý mal povinnosť odviesť daň z pridanej hodnoty z celej sumy čistého obratu evidovaného elektronickou registračnou pokladnicou.

Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Daň je zmiešaným ekonomicko-právnym inštitútom a je definovaná ako povinná, nenávratná, vynútiteľná a opakujúca sa peňažná platba daňových subjektov, vyberaná štátom a orgánmi územnej samosprávy v prospech verejných rozpočtov. Vzťahuje sa na všetky daňové subjekty, ktorých príjem, majetok alebo činnosť priamo podliehajú dani (§ 5 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb, je povinný používať od 1. januára 1995 na účely evidencie tržieb elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou, a to vo všetkých svojich predajných miestach, v ktorých dochádza k úhrade v hotovosti (§ 1 ods. 1 prvá veta vyhlášky č. 55/1994 Z.z.). Evidencia tržieb slúži okrem iného na výpočet daňovej povinnosti (pre daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty) daňového subjektu. Výnimkou z používania elektronickej registračnej pokladnice bolo vyhlásenie konkurzu na daňový subjekt alebo vstup do likvidácie (§ 1 ods. 1 druhá veta citovanej vyhlášky).

Vyhláška č. 55/1994 Z.z. umožňovala, aby jeden daňový subjekt používal svoju vlastnú elektronickú registračnú pokladnicu (vo všetkých jeho predajných miestach, v ktorých dochádza k úhrade v hotovosti), prostredníctvom ktorej vyhotovoval kupujúcemu doklad, na ktorom okrem iného, bol identifikovaný aj daňový subjekt. V prípade, že viaceré daňové subjekty, ktoré vykonávali činnosť na základe zmluvy o združení uzatvorenej podľa § 829 Občianskeho zákonníka a predávali tovar alebo poskytovali služby v tom istom predajnom mieste, mohli používať jednu spoločnú elektronickú registračnú pokladnicu; táto spoločná pokladnica bola zaregistrovaná len na jedného účastníka združenia (§ 1 ods. 4 vyhlášky č. 55/1994 Z.z.). Inú výnimku týkajúcu sa používania spoločnej elektronickej pokladnice viacerými subjektmi vyhláška neumožňovala. To, že vyhláška *expressis verbis* nezakazovala používanie spoločnej elektronickej registračnej pokladnice viacerými subjektmi v iných

prípadoch, ešte neznamená, že je to možné – práve naopak, logickým, gramatickým, systematickým a teleologickým výkladom citovanej právnej normy možno dospieť k záveru, že vyhláška tu určuje všeobecnú povinnosť daňových subjektov používať elektronickú registračnú pokladnicu samostatne a jedinou možnou výnimkou je používanie spoločnej elektronickej registračnej pokladnice na základe uzatvorenia zmluvy o združení podľa § 829 Občianskeho zákonníka. Túto striktnosť právnej úpravy možno odôvodniť prísnejším režimom daňovej odvodovej povinnosti daňových subjektov, ktoré preukazujú výšku svojich tržieb, okrem iných, aj prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice. Od preukázania výšky tržieb sa následne odvíja aj daňová povinnosť daňového subjektu.

Žalobca používal elektronickú registračnú pokladnicu spoločne s iným subjektom (ktorý nebol platcom DPH) v rozpore s § 1 ods. 4 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. - nemal uzatvorenú zmluvu o združení podľa § 829 Občianskeho zákonníka. Za zmluvu o združení nemožno považovať zmluvu o spolupráci uzatvorenú podľa § 269 Obchodného zákonníka, ktorá neoprávňuje používať spoločnú registračnú pokladnicu dvoma alebo viacerými subjektmi podľa citovanej vyhlášky. Takouto súkromnoprávnou zmluvou uzatvorenou podľa § 269 Obchodného zákonníka nemožno meniť právne vzťahy verejnoprávneho charakteru (s výnimkou prípadov, o ktorých to verejnoprávne normy ustanovia). V súkromnom práve je síce daná primárne zmluvná voľnosť, ale nemožno ňou zasahovať, prípadne porušovať všeobecne záväzné právne predpisy, ktoré kogentne (tak ako v predmetnej veci) stanovujú určité kritériá pre verejnoprávne vzťahy. Neobstojí tu ani tvrdenie žalobcu, že postupoval podľa čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, pretože toto ustanovenie nemožno vykladať izolovane od iných ustanovení ústavy (čl. 152 ods. 4) a všeobecne záväzných právnych predpisov (zákon č. 511/1992 Zb., zákon č. 222/2004 Z.z., vyhláška č. 55/1994 Z.z.). Inak povedané, všeobecne záväzné právne predpisy (zákon č. 511/1992 Zb., vyhláška č. 55/1994 Z.z.) žalobcovi neumožňovali používať spoločnú elektronickú registračnú pokladnicu súčasne s iným subjektom, s ktorým nemal uzatvorenú zmluvu o združení podľa § 829 Občianskeho zákonníka. Žalobca teda konal v rozpore s čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky.

V prevádzke žalobcu sú podávané alkoholické a nealkoholické nápoje, ovocné šťavy, teplé nápoje (rôzne druhy kávy, čokoláda, čaj), cukrárske výrobky (marlenka, tiramisu, gaštanový pohár, pudingový pohár, ovocný pohár, smotanový pohár) a chuťovky (toasty, šaláty, rybie prsty, zapekaná cestovina, kuracie nugetky, hranolky, omáčky, bagety a pod.). podávanie produktov je v súlade s klasifikáciou produkcie považované za poskytovanie reštauračných služieb a svojím charakterom patrí pod kód 55.30.14 ako ostatné služby spojené s podávaním jedál a kód 55.40.10 ako služby spojené s podávaním nápojov. Pri poskytovaní týchto služieb bol žalobca povinný používať elektronickú registračnú pokladnicu (§ 2 písm. l/ vyhlášky č. 55/1994 Z.z. v znení účinnom do 30.septembra 2008). Priestory žalobcu využívala aj spoločnosť M., s.r.o. na prípravu netovarových produktov – teplých nápojov, ovocných štiav, cukrárenských výrobkov a chuťoviek s tou výnimkou, že spoločnosť M., s.r.o. nemá vlastných zamestnancov a tieto produkty pripravuje zamestnankyňa žalobcu a sú servírované čašníkami žalobcu (práve zamestnanci žalobcu zhodnotia suroviny a vytvoria pridaním novej hodnoty produkt, ktorý je dodávaný zákazníkovi). Ide teda de facto o činnosť žalobcu; služba poskytnutá zákazníkom je produktom žalobcu, ktorý za ňu aj inkasuje tržbu. Z obsahu spisu nevyplýva, a ani žalobca to nenamieta, že by zamestnanec žalobcu mal súčasne uzatvorenú pracovnú zmluvu alebo dohodu so spoločnosťou M., s.r.o. V prípade, žeby aj zamestnanec pracovnú zmluvu alebo dohodu uzatvorenú s touto spoločnosťou mal, treba mať stále na pamäti ustanovenie § 1 ods. 4 vyhlášky č. 44/1995 Z.z.

Od uvedených skutočností sa následne odvíja aj posúdenie správnosti uplatnenia nároku na nadmerný odpočet DPH. V tomto prípade sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žalobca bol povinný odvieť daň z pridanej hodnoty z celej hodnoty čistého obratu evidovaného elektronickou registračnou pokladnicou a nemal vyčleňovať produkty (suroviny spoločnosti M., s.r.o.), pretože nedochádzalo k predaju tovarov spoločnosti M., s.r.o., ale k poskytovaniu reštauračnej služby zo strany žalobcu. Krajský súd aj správca dane správne aplikovali ustanovenie § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo od inej osoby za dodanie tovaru alebo služby zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo

príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby. Správne ustálili porušenie povinnosti vyplývajúcej z § 69 ods. 1 v nadväznosti § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. zo strany žalobcu. Krajský súd správne poukázal na to, že žalobca nekupoval vstupné suroviny na prípravu ponúkaných produktov od iného platiteľa dane z pridanej hodnoty, ale od spoločnosti M., s.r.o., ktorá platiteľom dane z pridanej hodnoty nie je. Nemohol si preto ani uplatniť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

Žalobca namietal nesprávne triedenie produktov na „tovarové“ a „netovarové“, ale sám toto delenie používa. Neobstojí ani tvrdenie žalobcu, že zástupca žalobcu na pojednávaní pred správcom dane bol dotlačený k uvedenému tvrdeniu a ide o laika. Zo zápisnice z ústneho pojednávania pred správcom dane vyplýva, že žalobca udelil plnú moc na zastupovanie Ing. Ľ. Š. – účtovnému konzultantovi žalobcu, ktorý k tvrdeniam nebol nútený. Ústne pojednávanie prebehlo v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb.; zástupca žalobcu bol jeho účtovným poradcom, preto ho nemožno kvalifikovať ako laika. Napokon, žalobca si dobrovoľne a v súlade s § 9 zákona č. 511/1992 Zb. zvolil svojho zástupcu – účtovného poradcu – a účinky z tohto zastúpenia vznikajú priamo zastúpenému, t.j. žalobcovi.

Od posúdenia tejto otázky potom závisí aj posúdenie deliktuálnej zodpovednosti žalobcu za spáchanie správneho deliktu podľa § 35 ods. 1 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. Zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že došlo k rozdielu medzi vlastnou daňovou povinnosťou daňového subjektu (žalobcu), ktorú zistil správca dane, a nadmerným odpočtom, ktorý uviedol žalobca v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobia druhý štvrťrok 2005 až štvrtý štvrťrok 2006. Naplnil tak skutkovú podstatu správneho deliktu, ktorého následkom je uloženie sankcie – pokuty vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska, tak ako to vyžadovalo ustanovenie § 35 ods. 1 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. účinné do 31.decembra 2008.

Pre posúdenie žalobcom tvrdenej arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitrárny) alebo ústavne a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (m.m. II. ÚS 127/07).

Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona nie je popretím ich zmyslu. V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov, je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje.

Skutočnosť, že sa sťažovateľ s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (m.m. napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

Napokon aj Európsky súd pre ľudské práva vo svojej judikatúre uvádza, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú; článok 6 ods. 1 dohovoru však nemožno chápať tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument, pričom odvolací súd sa pri zamietnutí

odvolania môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia rozhodnutia nižšieho súdu (García Ruiz proti Španielsku zo dňa 21.januára 1999, Van de Hurk proti Holandsku zo dňa 19.apríla 1994). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je potrebné posudzovať vždy so zreteľom na konkrétny prípad aj so zreteľom na charakter konania (správne súdnictvo), v ktorom bolo napadnuté rozhodnutie vydané (Ruiz Torija proti Španielsku zo dňa 9.decembra 1994).

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave riadne odôvodnený, krajský súd odpovedal na všetky pre vec dôležité argumenty žalobcu, jeho odôvodnenie je v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, a preto podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu, nebola mu ani odňatá možnosť konať pred súdom.

Vychádzajúc z uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3 S 47/2008-92, 3 S 53/2008 zo dňa 6.októbra 2009 ako vecne správny potvrdil (§ 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 posledná veta Občianskeho súdneho poriadku).

O náhrade trov konania rozhodol podľa ustanovenia § 224 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému náhrada trov konania neprináleží.

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 6. apríla 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová