

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/40/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013201147
Dátum vydania rozhodnutia:	28.09.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013201147.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: GGT a.s., Prístavná 1, 821 09 Bratislava, IČO: 35 791 829, zastúpeného advokátom JUDr. Dušanom Repákom, Krížna 47, 811 07 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/16782/2011 zo dňa 6. júna 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 157/2013-28 zo dňa 14. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 157/2013-28 zo dňa 14. marca 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 .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) rozhodnutie žalovaného č. 1100902/16782/2011/Ne zo dňa 06.06.2013 a rozhodnutie Colného úradu Bratislava č. 10028/2011-5238 zo dňa 14.02.2011. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 401,12 € k rukám právneho zástupcu žalobcu do troch dní od právoplatnosti rozsudku. Rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto súdneho preskúmovacieho konania, žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane (Colného úradu Bratislava), ktorým bola žalobcovi podľa § 35 ods. 3 vtedy platného 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 o správe daní a poplatkov, resp. ZSDP) uložená pokuta vo výške 110 821,80 € za podané dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2010 zo dňa 28.01.2010 v zmysle § 13 ods. 8 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov), čím si za uvedené zdaňovacie obdobie zvýšil daňovú povinnosť o 2 216 437,52 €.

Krajský súd dospel k záveru, že v danej veci nie je sporné, že skutok sa stal, t. j. že žalobca spáchal správny delikt tým, že síce podal daňové priznanie včas, ale v nesprávnej výške a toto pochybenie napravil o tri dni podaním dodatočného daňového priznania, kde uviedol správnu výšku daňovej povinnosti a daň zaplatil. Sporná je len výška pokuty, ktorá bola žalobcovi za uvedený správny (daňový) delikt uložená, lebo účastníci sa nezhodli na právnom výklade zákonných noriem. Krajský súd, dbajúc na princípy právneho štátu a v snahe nevykladať príslušné ustanovenia iba formalisticky, aby tak nedošlo k neprimeranej tvrdosti zákona voči daňovému subjektu - žalobcovi považoval za nemysliteľné, aby daňový subjekt, ktorý vôbec nepodá daňové priznanie (prípadne ho podá po lehote) bol sankcionovaný podľa § 35 ods. 4 ZSDP, ak ide o právnickú osobu do 16 596,95 € (takže tu existuje strop udelenej pokuty), no ak daňový subjekt podá daňové priznanie včas, ale v nesprávnej výške, následne si to bezodkladne uvedomí, podá dodatočné daňové priznanie a správnu daň zaplatí, bol sankcionovaný paušálnou sumou, neodvŕajúcou sa od počtu dní omeškania. Krajský súd mal za to, že neobstoí vyjadrenie žalovaného, že išlo o úmysel zákonodarcu a nie je v jeho kompetencii zákon vykladať inak. Ďalej krajský súd poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 2747/07 zo dňa 11.10.2007, v ktorom sa uvádza, že orgány, aplikujúce správne právo a spomedzi nich osobitne sudcovia pri rozhodovaní v správnom súdnictve sú oprávnení výkladom odstraňovať nedostatky zákonnej právnej úpravy. Takéto odstraňovanie nemožno považovať za legislatívnu činnosť, ktorá by narušala ústavný princíp trojdelenia štátnej moci. Sudca pri interpretácii správneho práva nesmie tvoriť, ale môže odhaľovať a formulovať vzťahy medzi jednotlivými právnymi normami, vychádzajúc z účelu a zmyslu právnej úpravy. Jedinou požiadavkou, ktorá je pri tom na sudcu kladená, je ústavná konformita výkladu. Krajský súd, zaoberajúc sa všeobecnou ideou spravodlivosti, v súlade s prirodzeno - právnymi princípmi, prisvedčil žalobcovi, že žalovaný nesprávne aplikoval právny predpis, keď uložil sankciu žalobcovi v sadzbe, ktorá mala byť uložená v prípade omeškania za celý rok, t. j. za 365 dní. Sankcia za omeškanie podľa názoru žalovaného nemá stúpajúcu tendenciu, t. j. daňový subjekt nie je motivovaný zaplatiť daň čo najskôr, resp. podať daňové priznanie čo najskôr, lebo pri výklade žalovaného počet dní nie je pri určení výšky pokuty relevantný. Otázny je potom zmysel ustanovenia § 13 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, kde sa uvádza, že daňový subjekt je povinný podať colnému úradu dodatočné daňové priznanie bezodkladne po zistení nesprávnosti...a zaplatiť daň do 10 pracovných dní odo dňa podania dodatočného daňového priznania. Daňový subjekt, ktorý bezodkladne napravi nesprávnosť včas podaného daňového priznania (v danej veci jeho omeškanie trvalo len tri dni), je v nepriaznivejšej situácii, ako daňový subjekt, ktorý dodatočné daňové priznanie bezodkladne nepodá a nezaplatí daň do 10 pracovných dní odo dňa podania dodatočného daňového priznania, alebo ktorý daňové priznanie nepodá vôbec, alebo ktorý daňové priznanie podá po lehote (vtedy je chránený, pokiaľ ide o právnickú osobu stropom sankcie 16 596,95€).

Vychádzajúc z uvedených úvah mal krajský súd za to, že nemožno pripustiť výklad právneho predpisu tak, ako uvádza žalovaný, pretože by išlo o diskrimináciu žalobcu a narušenie zásady rovnosti daňových subjektov vyjadrenej v § 2 ods. 7 ZSDP.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu a žalobu zamietol. Zopakoval, že v ustanovení § 35 ods. 1 písm. a/ (v spojení s odsekom 2 a 3) zákona o správe daní a poplatkov sa kogentne uvádza legislatívny aritmetický vzorec na výpočet sankcie za prejednávaný správny delikt, keď správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní, pričom pri ukladaní pokuty sa uplatní základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania, pričom takto vypočítaná suma sa s ohľadom na ods. 3 zníži na polovicu, čím sa zmiernuje postih daňového subjektu v prípade, že svoju chybu pri výpočte dane sám zistí a výšku svojej daňovej povinnosti opravy podaním dodatočného daňového priznania. Uvedená situácia nastala aj v predmetnom prípade, keď žalobca po zistení, že v daňovom priznaní na spotrebnú daň z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie december 2010 priznal nesprávne nižšiu daň, podal dodatočné daňové priznanie, v ktorom uviedol rozdiel na dani oproti pôvodne podanému daňovému priznaniu vo výške 2 216 437,52 €, na základe čoho bol colný úrad povinný pri ukladaní sankcie

postupovať v zmysle ustanovenia § 35 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a uložiť pokutu vypočítanú podľa § 35 ods. 1 a 2 uvedeného zákona v polovičnej výške. Colný úrad teda pri výpočte pokuty postupoval v zmysle § 35 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, podľa ktorého sa pri ukladaní pokuty podľa odseku 3 uplatní základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania a ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby európskej centrálnej banky nedosiahne 10 %, pri výpočte pokuty sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby európskej centrálnej banky použije sadzba 10 %. Základná úroková sadzba bola v deň podania dodatočného daňového priznania za december 2010 (28.01.2011) vo výške 1,00 %, takže pri výpočte výšky pokuty sa primerane použila tretia veta ustanovenia § 35 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov a to nasledovne: $10 \% \text{ z } 2\,216\,437,52 \text{ €} \times 0,5 = 110\,821,80 \text{ €}$.

Žalovaný správny orgán ďalej v odvolaní uviedol, že z uvedených zákonných ustanovení vyplýva striktné uvedený aritmetický vzorec na výpočet sankcie za predmetný správny delikt, do ktorého v zmysle zákona vstupujú len vyššie uvedené zákonom požadované parametre, a žiadne iné, ako sa to v rozpore s týmito zákonnými ustanoveniami snaží presadiť súdnym rozhodnutím krajský súd, keď ukladá povinnosť štátnemu orgánu vypočítavať danú sumu sankcie za každý deň omeškania, t. j. uplatňovať vo vzorci ďalší parameter, ďalšiu premennú, ktorú však už zákon nestanovuje, čím by sa úplne zmenila podstata predmetného matematického vzorca a tým aj celého uvedeného zákonného ustanovenia, ktoré je svojou podstatou kogentnou právnou normou, pri aplikácii ktorej je vylúčené, aby sa subjekty právneho vzťahu odchyľili od pravidiel v nej uvedených, pričom nie je prípustná žiadna odchýlka od takejto právnej normy a povinnosti správania sa v nej uvedenej. Žalovaný mal za to, že krajský súd svojím rozhodnutím prekročil svoje zákonné kompetencie, keďže v danom prípade už nejde o právny výklad daného zákonného ustanovenia ale ide zo strany súdu o jeho legislatívnu zmenu. Zdôraznil, že v danom prípade si senát krajského súdu sám vytvoril právny názor na diskriminačnosť dotknutých zákonných ustanovení a tým aj ich nesúladsť s inými zákonnými ustanoveniami a zásadami vyjadrenými v zákone o správe daní a poplatkov, keď zásadným spôsobom zmenil zákonom kogentne stanovený aritmetický vzorec na výpočet sankcie v prospech žalobcu, keď v rozpore s ustanoveniami § 35 ods. 1 v spojení s odsekom 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov bez právnej opory v týchto ustanoveniach pridal do predmetného vzorca ďalšiu premennú, ktorou sa výpočet danej sankcie zásadne pozmeňuje. Poukázal na vágnosť právneho záveru krajského súdu, ku ktorému došiel pri porovnávaní sankcií za rozdielne právne delikty v zmysle ustanovení § 35 ods. 4 oproti dotknutým ustanoveniam § 35 ods. 1 v spojení s odsekom 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko pri tomto porovnávaní výšky sankcií vyplývajúcich z jednotlivých zákonných ustanovení nevzal do úvahy zásadnú skutočnosť, že rozdiel na dani podanej žalobcom v dodatočnom daňovom priznaní bol oproti pôvodne podanému daňovému priznaniu žalobcu v skutočne v praxi nevidanej a neobvykle astronomickej výške 2 216 437,52 €, pričom táto suma ako zákonom požadovaná premenná vstupuje do vzorca, podľa ktorého sa sankcia vypočítava a výška tejto premennej má tak na samotnú výšku vypočítanej sankcie zásadný vplyv. Aritmetický výpočet sankcie v zmysle ustanovení § 35 ods. 1, 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov je preto logicky ovplyvnený práve výškou kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a nie počtom dní omeškania s dodatočným daňovým priznaním, ako to nesprávne vyhodnotil vo svojom rozsudku krajský súd, keď tento počet dní ako novú premennú v rozpore s úmyslom zákonodarcu požaduje zakomponovať do stanoveného vzorca na výpočet sankcie za daný správny delikt. Ak by zákonodarca mal úmysel takúto novú skutočnosť - premennú, používať správcom dane vo výpočte, tak by túto podstatnú náležitosť pri výpočte sankcie výslovne v zákone uviedol, rovnako tak, ako to napríklad výslovne stanovuje pri výpočte výšky sankčného úroku podľa ustanovenia § 35b ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov alebo ako to zákonodarca stanovuje v prípade úroku z omeškania v novom daňovom poriadku podľa ustanovenia § 156 ods. 2.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť a priznať mu náhradu trov odvolacieho konania. Uviedol, že s názorom žalovaného, ktorý je prezentovaný v podanom odvolaní, sa nemožno stotožniť. Rozsudok vo výrokovvej časti ako aj jeho odôvodnenie považuje za správne, zákonné, dostatočne určité a zrozumiteľné. Ďalej v podstate zopakoval dôvody žaloby s tým, že rigidný prísne formalistický výklad príslušných ustanovení zákona správcom dane ako aj žalovaným je

nesprávny a diskriminačný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods.2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP. Rozhodol rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo oznámené v súlade s ustanovením § 156 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o uložení pokuty vo výške 110 821,80 € za podané dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2010 zo dňa 28.01.2010 v zmysle § 13 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, čím si zvýšil daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie december 2010 o 2 216 437,52 €.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom súdneho preskúmacieho konania bolo posúdenie, či v priebehu daňového konania nedošlo k porušeniu zákona a k vadám konania pred daňovými orgánmi, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Z obsahu pripojených spisov daňových orgánov (tu colného úradu a Daňového riaditeľstva) vyplýva, že správca dane - Colný úrad Bratislava uložil žalobcovi v zmysle ustanovenia § 35 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov pokutu za spáchaný správny delikt po tom, čo žalobca v súlade s ustanovením § 13 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov (v znení do 31.12.2011) podal dňa 28.01.2010 daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2010, ktorým si zvýšil daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie december 2010 o 2 216 437,52 € a uvedenú zvýšenú daň dňa 02.02.2011 zaplatil.

Daňové orgány mali za to, že uvedeným konaním žalobcu došlo k spáchaniu správneho deliktu podľa § 35 ods. 3 v spojení s ustanovením § 35 ods. 1 a 2 zákona o správe daní a poplatkov. Následok uvedeného právneho posúdenia bolo uloženie pokuty za spáchanie správneho deliktu vo výške 110 821,80 €.

S uvedeným právnym záverom daňových orgánov sa nestotožnil ani najvyšší súd, konajúci v odvolacom konaní o odvolaní žalovaného správneho orgánu proti zrušujúcemu rozsudku krajského súdu.

Pri posudzovaní, či došlo konkrétne v danej veci k spáchaniu správneho deliktu, bolo prvoradá naplnenie zákonných predpokladov ustanovenia § 35 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov. Až po splnení tam uvedených zákonných predpokladov bolo možné použitie (upresňujúcich, doplňujúcich) ustanovení odsekov 2 a 3. Ak by konanie žalobcu posudzoval colný úrad (a následne žalovaný) podľa ustanovenia § 35 ods. 1 písm. a/ (v spojení s odsekmi 2 a 3) zákona o správe daní a poplatkov, musel by si v prvom rade ujasniť, či bol spáchaný správny delikt, teda či ide o „kladný rozdiel medzi daňou, zistenou správcom dane a daňou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní“. Takémuto výkladu zákona konkrétne v danej veci nasvedčuje aj znenie § 13 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení do 31.12.2011, podľa ktorého ak daňový dlžník zistí, že podané daňové priznanie je nesprávne alebo neúplné a jeho oprava má za následok zvýšenie dane, je povinný podať colnému úradu dodatočné daňové priznanie bezodkladne po zistení nesprávnosti alebo neúplnosti daňového priznania s uvedením obdobia, ktorého sa dodatočné daňové priznanie týka, a zaplatiť daň do desiatich pracovných dní odo dňa podania dodatočného daňového priznania; dodatočné daňové priznanie musí byť označené ako „Dodatočné“; v dodatočnom daňovom priznaní sa uvedú iba rozdiely oproti pôvodne podanému daňovému priznaniu.

Možno mať za to, že k spáchaniu správneho deliktu by mohlo dôjsť pri konaní daňového dlžníka, predpokladanom v ustanovení § 13 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení do 31.12.2011, ktoré upravovalo, že na dodatočné daňové priznanie podľa odseku 8 sa neprihliadne, ak už colný úrad začal daňovú kontrolu smerujúcu k preskúmaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo uplatneného vrátenia dane za obdobie, ktorého by sa dodatočné daňové priznanie týkalo.

Tvrdenie žalovaného, že z použitých zákonných ustanovení vyplýva striktne uvedený aritmetický vzorec na výpočet sankcie za predmetný správny delikt, do ktorého v zmysle zákona vstupujú len vyššie uvedené zákonom požadované parametre a žiadne iné, je síce správne, nesprávne je však posúdenie konania žalobcu podľa § 35 ods. 1 písm. a/ zákona o správe daní a poplatkov. K spáchaniu správneho deliktu podľa uvedeného zákonného ustanovenia by bolo došlo len v tom prípade, ak by žalobca aj v dodatočnom daňovom priznaní bol uviedol nesprávnu výšku dane a výpočet výšky pokuty za správny delikt by sa potom odvíjal (aj s použitím odsekov 2 a 3) z rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní.

V tej súvislosti najvyšší súd považuje za potrebné poukázať aj na to, že pri porovnávaní znenia ustanovenia § 35 ZSDP s ustanovením § 13 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení do 31.12.2011 má právna úprava v zákone o spotrebnej dani z tabakových výrobkov charakter „lex specialis“. Pri existencii rozporu medzi ustanoveniami dvoch právnych predpisov prednosť má konkrétnejší právny predpis oproti všeobecnejšiemu (lex specialis derogat legi generali).

V danej veci (pri splnení ostatných zákonných podmienok) prichádza do úvahy postup podľa § 35b ods. 1 písm. a/ zákona o správe daní a poplatkov, čoho sa žalobca, resp. jeho právny zástupca v podaniach aj domáhal, keď poukazoval na dni omeškania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 v spojení s § 219 ods. 1 OSP, lebo je vo výroku vecne správne. Stotožnil sa s jeho záverom, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Aj podľa názoru najvyššieho súdu, uvedeného vyššie, daňové orgány v danej veci porušili zákon.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý mal úspech vo veci, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože trovy nevyčísľil v zákonnej lehote (151 ods. 1 a 2 OSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.