



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu : **A. P., S.** so sídlom v K., proti žalovanému : **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/4626-25650/2007/992517-r z 26. marca 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 24. septembra 2009, č.k. 6S/53/2007-56, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 24. septembra 2009, č.k. 6S/53/2007-56, **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku, ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 511/1992 Zb.“) potvrdil napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Košice IV č.j. 698/320/4430/07/Gaz, Sedm zo 17.1.2007, ktorým **podľa § 35 ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. bola žalobcovi** ako daňovému subjektu uložená **pokuta vo výške 66 201 Sk** z kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005, so splatnosťou do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že obsahom žaloby v tomto konaní boli v podstate iba námietky spochybňujúce správnosť určenia výšky dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2005, t.j. námietky, ktoré žalobca uviedol aj v konaní na Krajskom súde v Košiciach pod č.k. 6S/8/2007. Z tohto dôvodu konanie v predmetnej veci bolo uznesením z 19.6.2008 prerušené do právoplatného skončenia konania vo veci vedenej pod č.k. 6S/8/2007, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej v texte len „NS SR“) rozsudkom sp.zn. 3Sžf/17/2009 zo 14.5.2009 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/8/2007-33 z 30.10.2008. Krajský súd zdôraznil, že v uvedenom konaní sa súdy vysporiadali so všetkými žalobnými námietkami uvádzanými žalobcom aj v tomto konaní, týkajúcimi sa možnosti odpočtu dane z pridanej hodnoty pri tzv. intrakomunitárnych obchodoch. Prvostupňový súd v rozsudku č.k. 6S/8/2007-33 z 30.10.2008 okrem iného konštatoval, že nebolo možné, aby žalobca postupoval v súlade s ust. § 43 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 222/2004“ alebo „zákon o DPH“) tak, že by si uplatnil oslobodenie od DPH na vývoz tovaru spoločnosťou S., M. realizovaný dňa 8.12.2005 vyšpecifikovaný vo faktúre č. X. v celkovej vyčíslennej cene 3 518 739,51 Sk, t.j. 91 358 Eur, pričom svoj záver oprel o judikatúru Súdneho dvora Európskych spoločenstiev a najmä o Nariadenie Rady (ES) č. 179/2003 zo 7.10.2003, ktoré nadobudlo účinnosť dňa 1.2.2004 a ktorého obsahom je stanovenie pravidiel a postupu pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami alebo vo vzťahu k DPH ohľadne transakcie vnútri spoločenstva, podľa ktorého (článok 27

ods.1) každý členský štát prevádzkuje elektronickú databázu obsahujúcu register osôb, ktorým boli v uvedenom členskom štáte vydané IČ pre DPH. Uviedol, že označené nariadenie je vykonávacím predpisom k Šiestej Smernici č. 77/388/EHS, pričom z predmetnej Smernice do ustanovenia § 43 ods.1 zákona o DPH bol transformovaný článok 28c časť A písm. a citovanej Smernice a NS SR v tejto súvislosti v rozsudku 3Sžf/17/2009 zo 14.5.2009 uviedol, že ustanovenie § 43 zákona o DPH je potrebné vykladať euro konformne, a to so zreteľom na článok 28c časť A Smernice č. 77/388/EHS. V citovanom rozsudku ďalej NS SR uviedol, že „*v tomto prípade bolo potrebné prihliadnuť na fakt, že odberateľ žalobcu nemal vydané identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty tak, ako to vyžaduje okrem iného aj čl. 22 ods.1 písm. c/, d/ a e/ Šiestej Smernice 77/388/EHS, čo potvrdila aj kancelária CLO v M.. Z jej potvrdenia vyplynulo, že takéto identifikačné číslo odberateľ žalobcu v rozhodnom období, teda v čase predmetnej dodávky a vystavenia daňového dokladu, nemal. Nebol preto osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte s oprávnením používať identifikačné číslo DPH na intrakomunitárne obchody. Z tohto dôvodu aj podľa názoru odvolacieho senátu nevzniklo žalobcovi právo na oslobodenie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu (§ 43 zákona o DPH), preto správca dane ako aj žalovaný postupovali zákonne, keď žalobcovi správca dane rozhodnutím z 20.6.2006 vyrubil za zdaňovacie obdobie december 2005 DPH v sume 551 679 Sk.*“ Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že na Krajskom súde v Košiciach v uvedenom konaní bola teda právoplatne posúdená otázka dôvodnosti do vyrubenia dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2005. Preto v nadväznosti na obsah žalobných námietok uvedených žalobcom v posudzovanom konaní konštatoval, že právny základ pre uloženie pokuty postupom podľa § 35 ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Z.z. bol dôvodný a zákonný. Zdôraznil tiež, že obsahom žaloby v danej veci pritom neboli žiadne iné námietky spochybňujúce výšku uloženej pokuty, resp. mechanizmus jej výpočtu alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre sankčný postup správcu dane podľa § 35 zák.č. 511/1992 Z.z..

Proti tomuto rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie, v rámci ktorého namietal, že rozhodnutie krajského súdu, ktoré vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaným a ním nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, následných nesprávnych skutkových záverov, je vecne a právne nesprávne, a preto podal odvolanie v súlade s ust. § 205 ods.1 písm. d/ a f/ O.s.p. Žalobca zotrval na stanovisku, že postup správcu dane pri ukladaní pokuty v danej veci nebol správny, keďže daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005 bola podľa neho odvedená v správnej

výške, a preto nie je správny záver správcu dane konštatujúci daňovú povinnosť žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005 vyššiu o sumu 551 678,70 Sk ako bola v skutočnosti odvedená. Na základe uvedeného žalobca považoval za nesprávne aj následné nadväzujúce rozhodnutie o uložení pokuty vo výške 66 201 Sk. Zdôraznil, že v posudzovanej veci pre účely oslobodenia dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu od DPH bola spornou skutočnosť v zmysle § 43 písm. c/ zákona o DPH, a to či tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. S uvedenou skutočnosťou sa podľa názoru žalobcu krajský súd s poukazom na § 11 ods.13 zákona o DPH, nevysporiadal, pričom znenie zákona o DPH nehovorí nič o tom, že osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte je osoba, ktorej je pridelené identifikačné číslo pre daň v inom členskom štáte „s oprávnením používať identifikačné číslo DPH na intrakomunitárne obchody“. Uviedol, že zákon túto podmienku nepozná a žalovaný si ju medzi zákonom stanovené podmienky „dokombinoval“, pričom krajský súd tento mylný názor prevzal a založil na ňom svoje skutkovo i právne nesprávne rozhodnutie. Ďalej žalobca uviedol, že má za to, že rozhodujúcou skutočnosťou je to, aby odberateľ (v danom prípade S.) v inom členskom štáte bol v skutočnosti platcom DPH a mal ako platca DPH pridelené identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte. Nepridelenie ďalšieho evidenčného čísla (v tvare predpokladanom Smernicou) subjektu, ktorý reálne platcom DPH už je a má už raz pridelené, stále platné identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte, nemôže znamenať, že takýto subjekt by bol považovaný za platcu DPH pre všetky vnútroštátne i medzinárodné obchody, okrem obchodov intrakomunitárnych. Žalobca uviedol, že obchodnej spoločnosti S. nepochybne bolo pridelené identifikačné číslo pre DPH v M. ešte pred sporným obchodom so žalobcom. Túto skutočnosť nepoprel ani žalovaný ani súd prvého stupňa. S. teda bola a je osobou identifikovanou pre daň, čím sa znenie ust. § 43 zák. č. 222/2007 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, naplnilo bezo zbytku. Výklad, aký učinil žalovaný a aj súd prvého stupňa by viedol k záveru, že existujú akési dve skupiny platcov DPH. Platcovia DPH akceptovaní ako platcovia za každých okolností a platcovia DPH akceptovaní ako platcovia za každých okolností s výnimkou intrakomunitárnych obchodov. Do druhej skupiny by zmysle rozhodnutia súdu prvého stupňa mala spadať i maďarská spoločnosť S., ktorá je žalobcom i súdom prvého stupňa síce akceptovaná ako platca DPH, ale nie pre obchodovanie so žalobcom (teda nie pre intrakomunitárne obchody). Pre toto „delenie“ platcov DPH niet ani právnych ani logických dôvodov. Ak je nejaký subjekt platcom DPH, je ním pri každom svojom obchode. Žalobca ďalej uviedol, že identifikácia novým číslom DPH má len charakter evidenčnej zmeny označenia, nie zmeny obsahovej (čo sa týka toho, či je alebo nie je platcom DPH). Cieľom

identifikačného čísla v tvare predpokladanom Smernicou 77/388/EHS nie je rozdelenie platcov DPH na dve vyššie naznačené skupiny, táto smernica má za cieľ uľahčiť rozoznávanie platcov DPH od neplatcov DPH. Na túto skutočnosť následne nadväzuje možnosť získavať informácie o platnosti tohto čísla, na ktorú poukazuje aj súd prvého stupňa, a ktorá má situáciu obchodným partnerom uľahčiť a nie skomplikovať. Rozhodujúcim predsa nie je, akým spôsobom resp. odkiaľ mal žalobca informácie o svojom obchodnom partnerovi a o jeho „platcovstve DPH“, ale to, či tento obchodný partner v skutočnosti v štáte svojho sídla platcom DPH je a teda či má pridelené identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte. S. nepochybne platcom DPH bola a identifikačné číslo pre DPH v M. pridelené mala. Žalobca poukázal, že účelom európskej právnej úpravy skutočne je (ako správne uviedol súd prvého stupňa) prenos daňových povinností do štátov spotreby, avšak osobami povinnými odvieť DPH za takéto dodávky sú všetky osoby, ktoré sú v štáte spotreby platcami DPH (teda ktoré majú pridelené identifikačné číslo pre daň v domovskom členskom štáte) a nie iba niektoré z nich so špeciálnym identifikačným číslom, ako nesprávne uvádza odporca i súd prvého stupňa. Z uvedených skutočností a dôkazov žalobca považoval za zrejmé, že i tretia podmienka stanovená v § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z príjmov pre oslobodenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu od DPH bola splnená a rozsudok prvostupňového súdu, ktorý sa opiera o nesprávne právne názory žalovaného a nesprávne vyriešenú, v tomto konaní predbežnú otázku zákonnosti do vyrubenia dane, a ktorým prvostupňový súd žalobu zamietol, je v rozpore so zákonom.

Z uvedených dôvodov navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že horeoznačené rozhodnutie žalovaného z 26.3.2007 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu boli nahradené odvolacie ako aj prvostupňové trovy konania, ktorých výšku v rámci odvolania písomne špecifikoval.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Zároveň poukázal na skutočnosť, že v žalobe ani v podanom odvolaní žalobca neuviedol žiadne dôvody, ktoré by preukazovali nesprávnosť a nezákonnosť samotného rozhodnutia o uložení pokuty, pričom všetky dôvody žaloby sa týkajú skutkových zistení a právnych záverov správcu dane, ktoré sú uvedené v dodatočnom platobnom výmere č. 698/320/48379/06/Sedm, Gaz zo dňa 20.06.2006, a s ktorými sa žalovaný vysporiadal vo svojom skoršom rozhodnutí č. I/223/12706-76265/2006/992517-r zo dňa 15.11.2006, ktoré bolo už predmetom súdneho

preskúmania. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/8/2007 – 33 zo dňa 30.10.2008 zamietol žalobu o preskúmanie rozhodnutia č. I/223/12706-76265/2006/992517-r zo dňa 15.11.2006 a Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžf/17/2009 zo dňa 14.05.2009 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach. Vzhľadom na to, že o daňovej povinnosti žalobcu bolo právoplatne rozhodnuté, žalovaný považoval následné uloženie sankcie za súladné so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, **v medziach žaloby** a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. mája 2010 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia /§ 250i ods.1 O.s.p./.

Podľa ustanovenia § 35 ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení, alebo v dodatočnom daňovom priznaní, alebo dodatočnom hlásení.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým **podľa § 35 ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. bola žalobcovi** ako daňovému subjektu uložená **pokuta vo výške 66 201 Sk** z kladného rozdielu

medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005.

Z podkladov súdneho spisu, vrátane administratívneho spisu žalovaného, je zrejmé, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, bolo vydané potom, ako bolo právoplatne rozhodnuté o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005. Táto skutočnosť vyplýva z **rozhodnutia žalovaného č. I/223/12706-76265/2006/992517-r z 15.11.2006**, ktorým podľa § 48 ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV č.j. 698/320/48379/06/Sedm, Gaz z 20.6.2006, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods.6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 551 679 Sk. Žalobca sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. **I/223/12706-76265/2006/992517-r z 15.11.2006** na základe žaloby, ktorú ako nedôvodnú Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 30.10.2008, č.k. 6S/8/2007-33, zamietol. Uvedený rozsudok Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom zo 14.5.2009, sp.zn. 6S/8/2007, ako vecne správny potvrdil.

Za tohto stavu vo veci, keď otázka dôvodnosti vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2005 bola právoplatne posúdená, aj podľa názoru odvolacieho súdu boli na strane žalovaného splnené zákonné podmienky pre aplikáciu ustanovenia § 35 ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb., t.j. pre uloženie pokuty žalobcovi.

Odvolací súd po oboznámení sa s predloženým kompletným spisovým materiálom krajského súdu, vrátane administratívneho spisu žalovaného zistil, že dôvody uvádzané žalobcom nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil a s ktorými sa odvolací súd v zmysle § 219 ods. 2 O.s.p. v celom rozsahu stotožnil.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods. 1 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 142 ods.1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

P o u ě n í e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.

V Bratislave 20. mája 2010

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská