



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Tatiany Hanečkovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: **K. F. – A. M.**, zastúpená advokátom: JUDr. B. N., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/221/14572-89749/2006/990316-r zo dňa 02.02.2007 a č. I/221/14573-89750/2006/990316-r zo dňa 12.02.2007 a o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/88/2007-34 zo dňa 16.08.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/88/2007-34 zo dňa 16.08.2007 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/221/14573-89750/2006/990316-r zo dňa 12.02.2007 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica II č. 851/230/66631/2006-PIa v časti výroku o výške uloženej pokuty 150 000 Sk za porušenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z § 97 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a z § 1 ods. 1 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. **m e n í** tak, že žalobkyni ukladá pokutu vo výške 25 000 Sk.

Vo zvyšnej časti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/88/2007-34 zo dňa 16.08.2007 **p o t v r d z u j e**.

Žalobkyni sa náhrada trov konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom č.k. 23S/88/2007-34 zo dňa 16.08.2007 Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania dvoch rozhodnutí žalovaného a to č. I/221/14572-89749/2006/990316-r zo dňa 02.02.2007, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici II č. 851/420/59517/06/Pova zo dňa 06.10.2006, ktorým správca dane žalobkyni uložil

pokutu vo výške 10 000 Sk podľa § 30 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. za nesplnenie registračnej alebo oznamovacej povinnosti vyplývajúcej z § 31 citovaného zákona.

Druhé rozhodnutie žalovaného, ktorého preskúmania sa v žalobe, pôvodne vedenej pod sp. značkou 23S/89/2007, žalobkyňa domáhala, je rozhodnutie č. I/221/14573-89750/2006/990316-r zo dňa 12.02.2007, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica zo dňa 08.11.2006 č. 851/230/66631/2006-Pla, ktorým bola žalobkyni uložená pokuta za porušenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z § 97 ods. 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.) vo výške 150 000 Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že po ustálení skutkového stavu nemal žiadnu pochybnosť, že opisované skutky sa stali, pretože to vyplýva zo zápisníc spísaných v samotnom správnom konaní, vytýkané procesné nedostatky zo strany správcu dane nepovažoval za takú vadu, ktorá by podmieňovala zrušiť preskúmané rozhodnutia a vrátiť ich opäť do stavu šetrenia a to s poukazom na osobné zápisničné potvrdenie porušenia predmetných povinností žalobkyňou v zápisniciach zo správneho konania. Vzhľadom na skutočnosť, že každý daňový subjekt musí poznať nielen svoje práva, ale aj povinnosti, uvedené nepovažoval za relevantný dôvod na zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Podľa názoru krajského súdu sankcie spočívajúce v uložených pokutách plne zohľadňovali rozsah a závažnosť porušených povinností, boli uložené v rámci rozpätia v rozumnej miere, neboli nimi porušené ani iné hľadiská zákona a to najmä hlavný účel, pre ktorý boli vydané, t.j. zabezpečiť ďalšie dodržiavanie zákona. S poukazom na uvedené žaloby žalobkyne, ktoré boli pôvodne vedené v dvoch samostatných konaniach a to 23S/89/2007 a 23S/88/2007 a boli spojené uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 16.08.2007 na spoločné konanie pod č. 23S/88/2007, ako nedôvodné zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala včas odvolanie žalobkyňa.

K veci týkajúcej sa udelenia pokuty 10 000 Sk za nesplnenie registračnej alebo oznamovacej povinnosti vyplývajúcej z § 31 zák.č. 511/1992 Zb. uviedla, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pričom touto námietkou sa krajský súd vôbec nezaoberal. Odôvodnenie obsahuje len všeobecné frázy bez uvedenia konkrétnych skutočností a dôkazov, ktoré boli podkladom pre určenie výšky pokuty. Rozhodnutie neuvádza ani konkrétne dôkazy svedčiacie v prospech žalobkyne, pričom v správnom rozhodnutí nie je zohľadnené, že porušenia zákona sa žalobkyňa dopustila v tejto veci prvýkrát a ostatné daňové povinnosti si riadne a včas, v plnom rozsahu plnila. Poukázala na rozsudok NS SR sp. zn. 7SŽ 81/97, pričom výšku uloženej pokuty považuje v uvedených súvislostiach za neprimerane vysokú.

V odvolaní vo veci týkajúcej sa uloženia pokuty 150 000 Sk žalobkyňa namietala skutočnosť zhodnú ako v odvolaní proti prvému rozhodnutiu. Výšku uloženej pokuty považuje za neprimerane vysokú pretože neboli zohľadnené rozhodujúce skutočnosti. Uviedla, že pri ukladaní administratívno-trestných sankcií treba rešpektovať odporúčanie Rady Európy č. 91 zo dňa 13.02.1991,

podľa ktorého pri ukladaní administratívnych sankcií platia analogicky zásady ukladania sankcií trestných.

S poukazom na uvedené, požiadala žalobkyňa najvyšší súd, aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zo dňa 02.02.2007 a zo dňa 12.02.2007 ako aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 06.10.2006 a 08.11.2006 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu v Banskej Bystrici II na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatnila na náhradu trov konania.

Vo vyjadrení k podanému odvolaniu žalovaný navrhol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici potvrdiť, pretože daňový subjekt v odvolaní proti rozsudku krajského súdu uvádza v podstate tie isté dôvody, ktoré už uviedol v odvolaní proti preskúmaným rozhodnutiam Daňového úradu Banská Bystrica II. Žalovaný sa v plnom rozsahu pridržiava aj svojho vyjadrenia k žalobe zo dňa 07.05.2007.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobkyne (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné a preto je potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmeniť v súlade s § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. a § 250ja ods. 4 veta prvá O.s.p.

Z pripojeného administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vykonal dňa 21.09.2006 u žalobkyne kontrolný nákup tovaru v hodnote 90 Sk, pričom žalobkyňa za tento nákup vystavila príjmový pokladničný doklad č. X. s dátumom prijatia platby 21.09.2006. Následne dňa 21.09.2006 bol vykonaný druhý kontrolný nákup tovaru v cene 540 Sk, na predaj ktorého žalobkyňa vystavila faktúru č. X. zo dňa 21.09.2006 a zároveň na prijatú sumu platby vystavila príjmový pokladničný doklad s dátumom dňa 22.09.2006.

Z obsahu predložených zápisníc spísaných v správnom konaní vyplynulo, že obidva predaje zrealizovala žalobkyňa bez použitia registračnej pokladnice, pričom sama uviedla, že nemala vedomosť o nutnosti používať registračnú pokladnicu na jej podnikateľskú činnosť. Na výzvu správcu dane, aby žalobkyňa predložila účtovné doklady za rok 2006, žalobkyňa predložila pokladničné doklady od č. X., teda od toho pokladničného dokladu, ktorý bol vystavený pri fiktívnom kontrolnom nákupe vo výške 90 Sk.

V daňovom konaní bolo zistené, že faktúry predložené žalobkyňou neobsahujú náležitosti účtovného dokladu (napr. označenie účastníkov účtovného prípadu), ktoré vyplývajú z § 10 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v platnom znení. Údaje o odberateľoch neboli úplné, vo väčšine prípadov obsahovali len meno, priezvisko osoby a mesto, čo nedovoľovalo dostatočne identifikovať odberateľa príslušného tovaru. Z predložených dokladov bolo zistené, že uvedené predložené faktúry boli uhrádzané v hotovosti, vždy v nasledujúci pracovný deň po ich vystavení, pričom bolo zistené, že uvedeným spôsobom žalobkyňa postupovala pri predaji tovaru bez obmedzení výšky kúpnej ceny tovaru.

Pri uvedenom kontrolnom nákupe a miestnom šetrení správcu dane dňa 20.09.2006 bolo zistené, že žalobkyňa si nespĺnila svoju povinnosť vyplývajúcu

jej z ustanovenia § 31 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon o DPH) a to registračnú a oznamovaciu povinnosť, pretože neoznámila správcovi dane miesto svojho podnikania, pričom živnostenský list č. OZP-4/2006/00500-2CRI bol vystavený už dňa 16.01.2006 a od tohto dátumu prevádzkovala uvedenú prevádzkareň.

Podľa § 35 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. ak daňový subjekt nesplní registračnú alebo oznamovaciu povinnosť podľa § 31 alebo registračnú alebo oznamovaciu podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu najmenej 2 000 Sk a najviac 100 000 Sk.

Podľa § 31 ods. 3 citovaného zákona je daňovník ďalej povinný oznámiť správcovi dane do tridsiatich dní zriadenie stálej prevádzkarne a jej umiestnenie na území Slovenskej republiky.

Z odseku 6 § 31 citovaného zákona vyplýva, že daňovník pri plnení svojej registračnej alebo oznamovacej povinnosti je okrem iného povinný oznámiť správcovi dane aj miesto podnikania alebo sídlo.

Ako vyplýva z obsahu pripojeného administratívneho spisu, ale aj z vyjadrení účastníkov, žalobkyňa si túto povinnosť nesplnila, keď správcovi dane neoznámila v lehote 30 dní zriadenie prevádzkarne, čím porušila povinnosť vyplývajúcu z citovaného ustanovenia zákona, za ktorú ju môže správca dane sankcionovať ustanovením § 35 ods. 7 – pokutou vo výške 2 000 Sk – 100 000 Sk. V tomto prípade bola žalobkyni uložená pokuta vo výške 10 000 Sk, čo je pokuta na dolnej hranici zákonného rozpätia.

Zo zásady č. 6 Odporúčania Výboru ministrov č. (91) 1 členským štátom o správnych sankciách zo dňa 13.02.1991 vyplýva, že v prípadoch menšej dôležitosti je možné upustiť od povinnosti odôvodnenia a uloženia sankcie v správnom konaní, ktorý zároveň pripúšťa absenciu dôvodov pri správnych deliktach menšej závažnosti.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky s poukazom na citované Odporúčanie Výboru ministrov zo dňa 13.02.1991 posúdiac dôvody odvolania smerujúce k nedostatočnému odôvodneniu uloženej sankcie – pokuty vo výške 10 000 Sk a dospel k záveru, že v prípade uloženia pokuty vo výške 10 000 Sk za uvedené porušenie zákonnej povinnosti žalobkyňou, je absencia dôvodov prípustná a to jednak z dôvodu výšky uloženej sankcie, ktorá bola uložená na spodnej hranici zákonného rozpätia a aj s prihliadnutím na charakter porušenej zákonnej povinnosti. Vzhľadom na uvedené, správne rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica II zo dňa 06.10.2006 č. 851/420/59517/06/Pova, ktoré bolo potvrdené Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky č. I/221/14572-89749/2006/990316-r zo dňa 02.02.2007, nezistil senát odvolacieho súdu, rovnako ako prvostupňový súd, ich nezákonnosť a preto v tejto časti rozsudok krajského súdu potvrdil.

K rozhodnutiu správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica II zo dňa 08.11.2006 č. 851/230/66631/2006/Pla, ktorým bola žalobkyni uložená pokuta vo výške 150 000 Sk za porušenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej

z ustanovenia § 97 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. v spojení s vyhláškou Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konštatuje, že z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že boli vykonané miestne zisťovania v prevádzke žalobkyne dňa 20.09.2006 a 21.09.2006 a zároveň boli realizované predmetné kontrolné nákupy. Následne správca dane uložil žalobkyňi, aby predložila účtovné doklady za rok 2006, pričom žalobkyňa predložila len účtovné doklady začínajúce príjmovým pokladničným dokladom č. 0050324, ktorý bol vystavený pri kontrolnom nákupe dňa 21.09.2006 a predložila faktúry, na ktoré odkazuje odôvodnenie prvostupňového administratívneho rozhodnutia. Ako už bolo uvedené, faktúry boli uhradené v hotovosti, vždy nasledujúci deň po vystavení faktúry a dodaní tovaru.

V zmysle § 1 ods. 1 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou, daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb používa od 01. 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. Uvedené sa nevzťahuje na subjekt, ktorý má v obchodnom registri vyznačený vstup do likvidácie alebo vyhlásenie konkurzu.

Podľa § 2 písm. c/ citovanej vyhlášky na účely tejto vyhlášky sa rozumie úhradou v hotovosti príjem peňazí v hotovosti, a to bankoviek a mincí platnej meny. Za úhradu v hotovosti sa nepovažuje úhrada pohľadávky a úhrada dobierky.

Podľa § 97 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb, je povinný na účely evidencie tržieb používať elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou v rozsahu a za podmienok ustanovených všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 2. Ministerstvo upraví všeobecne záväzným právnym predpisom termín, rozsah, podmienky a ďalšie podrobnosti používania elektronických registračných pokladníc s tlačiarňou a spôsob vedenia evidencie tržieb.

Správca dane v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa ustanovenia § 35 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ak daňový subjekt nespĺní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo osobitného zákona alebo povinnosť uloženú rozhodnutím správcu dane, za ktorých porušenie sa neukladá pokuta podľa odsekov 1 až 11, môže mu správca dane uložiť pokutu do 1 000 000 Sk. Pokutu možno uložiť opakovane, a to vo výške jej dvojnásobku, ak jej uloženie nevedlo k náprave a protiprávny stav trvá; maximálna výška pokuty ustanovená v prvej vete musí byť zachovaná.

Je nesporné, že povinnosťou žalobkyne bolo na účely evidencie tržieb používať elektronickú registračnú pokladnicu, Žalobkyňa si túto povinnosť nespĺnila. Správca dane preto postupoval v súlade s citovanými ustanoveniami zákona,

keď žalobkyni uložil za porušenie povinnosti nepeňažnej povahy upravenej v § 97 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. pokutu, pričom podľa § 35 ods. 12 citovaného zákona možno uložiť pokutu do výšky 1 000 000 Sk a to z dôvodu, že žalobkyňa ako daňový subjekt vo svojej prevádzke vykonávala predaj krbových vložiek od 16.01.2006, avšak v prevádzke nemala elektronickú registračnú pokladnicu, pričom bolo preukázané, že vykonávala predaj aj v hotovosti, keď pri kontrolnom nákupe odovzdala kupujúcemu v prvom prípade príjmový pokladničný doklad a v druhom prípade faktúru a príjmový pokladničný doklad s dátumom prijatia platby nasledujúci deň po zrealizovaní predaja t.j. 22.09.2006.

S poukazom na skutočnosť, že v danom prípade, ani na výzvu správcu dane neboli predložené kompletne doklady účtovníctva za rok 2006 vznikla tu oprávnená obava a pochybnosť, či bude možné za rok 2006 správne určiť daňovú povinnosť žalobkyne. Je pravdou, že v prípade žalobkyne boli porušenia zákona zistené dvakrát, v dňoch nasledujúcich po sebe, išlo však o prvé porušenie povinností žalobkyňou a preto senát Najvyššieho súdu využil svoje moderačné právo (§220 O.s.p. v spojení s § 250j ods. 5 O.s.p.), prihliadnuc na vyjadrenie žalobkyne, že prevádzkareň musela z finančných dôvodov zavrieť a už podnikateľskú činnosť nevykonáva, znížil výšku uloženej sankcie – pokuty na sumu 25 000Sk, ktorá zodpovedá závažnosti porušenej povinnosti, ako aj následkom, ktoré porušenie povinnosti spôsobilo (pochybnosť správne určiť výšku daňovej povinnosti žalobkyne). Je pravdou, že výška uloženej pokuty závisí síce od subjektívneho hľadiska správneho orgánu, avšak v tomto prípade bolo prihliadnuté na charakter porušenia právneho predpisu a aj následky porušenia zákona. Z tohto dôvodu súd považuje zmenenú výšku pokuty za primeranú, pričom závažnosť porušenia povinnosti a trvanie protiprávneho stavu bolo zdôvodnené, v preskúmanom rozhodnutí časom od 16.01.2006, teda odo dňa začatia prevádzkovania činnosti žalobkyne až do dňa, kedy boli vykonané kontrolné nákupy, pričom možno rozhodnutie správcu dane ako i daňového riaditeľstva považovať v tejto časti za relevantné.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 2 O.s.p. a nepriznal žalobkyni, keďže mala v konaní úspech len čiastočný, náhradu trov konania pretože žalobkyňa porušila zákonné povinnosti, správca dane ako aj žalovaný rozhodli zákonne o veci, čo považuje odvolací súd za dôvody hodné osobitného zreteľa.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 14. februára 2008

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková