



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **R., spol. s r. o.**, H. M. č. X, zastúpený advokátom: Mgr. P. S., K., č. X H., proti žalovanému: **D. R., N., B.**, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/225/13160-91565/2006/990813-r zo dňa 02.01.2007 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/10/2007-23 zo dňa 13.11.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/10/2007-23 zo dňa 13.11.2007 **mení** tak, že **zrušuje** rozhodnutie žalovaného č. I/225/13160-91565/2006/990813-r zo dňa 02.01.2007 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Humenné č. 703/230/45083/06/Naz zo dňa 29.09.2006 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. a **vracia** vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie.

Žalovaný je **povinný** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 12 000 Sk do 30 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku na účet advokáta žalobcu Mgr. P. S., H.

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove vydal rozsudok č.k. 1S/10/2007-23 zo dňa 13.11.2007, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/225/13160-91565/2006/990813-r zo dňa 02.01.2007, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Humenné č. 703/230/45083/06/Naz zo dňa 29.09.2006, ktorým uložil žalobcovi podľa § 35 ods. 12 zák.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.), za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z § 97 citovaného zákona pokutu vo výške 200 000 Sk.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že ak Daňový úrad v Humennom po vykonanej kontrole, na základe skutočností, ktoré sú presne popísané v rozhodnutí zo dňa 29.09.2006 č. 703/230/45083/06/Naz, uložil žalobcovi ako daňovému subjektu za porušenie povinností vyplývajúcich z § 97 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej len vyhláška č. 55/1994 Z.z.), pokutu vo výške 200 000 Sk, postupoval podľa krajského súdu v súlade s citovanými ustanoveniami, keďže bolo jednoznačne preukázané, že zo strany daňového subjektu došlo k porušeniu povinnosti nepeňažnej povahy.

Zároveň Krajský súd v Prešove uviedol, že § 35 ods. 10 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, upravuje porušenie **inej povinnosti** a preto rozhodnutie č. 703/230/46074/05/Naz, ktoré vydal Daňový úrad v Humennom dňa 10.11.2005, ktorým uložil žalobcovi pokutu vo výške 50 000 Sk a napadnuté rozhodnutie nie sú duplicitnými. Pokuta, ktorá bola uložená preskúmaným rozhodnutím nie je preto uložená za porušenie rovnakej povinnosti, ale za porušenie povinnosti upravenej v § 35 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb.

Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že krajský súd nesprávne posúdil vec a nevysporiadal sa so všetkými namietanými skutočnosťami, predovšetkým tvrdením žalobcu, že neboli splnené podmienky vyžadované zákonom § 35 ods. 12 na uloženie tejto pokuty za porušenie nepeňažnej povinnosti, pretože žalobca ako daňový subjekt neporušil žiadnu nepeňažnú povinnosť uloženú zákonom o správe daní a poplatkov upravenú v § 97 ods. 1 a 2. V tomto konaní bolo preukázané, že žalobca ako daňový subjekt mal v súlade s § 97 ods. 1 elektronickú pokladnicu s tlačiarňou, ktorú mal aj riadne zaregistrovanú u žalovaného ako správcu dane, pokladnica mala aj riadny certifikát doložený žalovanému. Keďže § 35 ods. 12 oprávňuje žalovaného uložiť pokutu za porušenie nepeňažnej povinnosti, ktorá musí byť stanovená buď v zákone alebo v rozhodnutí správcu dane, je názoru, že v tomto konaní nebolo preukázané, že by žalobca porušil nepeňažnú povinnosť, konkrétne ktorá mu vyplývala z § 97 zákona č. 511/1992 Zb. a s poukazom na uvedené požiadal Najvyšší súd SR, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného zo dňa 02.01.2007 a vec vráti žalovanému na nové konanie a nové rozhodnutie.

K odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný tak, že dôvody uvedené v odvolaní žalobcu považuje za neopodstatnené v celom rozsahu, v podstate sú vo vecnej rovine totožné ako dôvody uvedené v žalobe, preto poukazuje na svoje písomné vyjadrenie k žalobe, zo dňa 07.05.2007. Podľa žalovaného žalobca neúplne dôvodí, keď svoju zodpovednosť obhajuje dôvodmi uvedenými v odvolaní. Na splnenie zákonnej povinnosti upravenej v § 97 zákona č. 511/1992 Zb. nestačí, aby žalobca používal elektronickú pokladnicu s tlačiarňou, ale z ustanovenia vyplýva rozsah a podmienky jej použitia v odkaze na všeobecne záväzný právny predpis, ktorým je vyhláška Ministerstva financií SR č. 55/1994 Z.z. v znení neskorších predpisov. S poukazom na uvedené považuje uloženie pokuty v tomto prípade

za právne opodstatnené a žiada Najvyšší súd SR, aby rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/10/2007-23 zo dňa 13.11.2007 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a rozhodol podľa § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. a dospel k záveru, že námietka žalobcu poukazujúca na nesplnenie podmienok vyžadovaných zákonom č. 511/1992 Zb. v § 35 ods. 12 je dôvodná, keďže v tomto prípade neboli splnené zákonné predpoklady na to, aby mohol správca dane žalobcovi uložiť pokutu za porušenie nepeňažnej povinnosti a preto napadnutý rozsudok podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu a súdneho spisu Najvyšší súd SR zistil, že správca dane vykonal u žalobcu na účely správy dane miestne zisťovania podľa § 14 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorých boli vyhotovené zápisnice č. 703/340/1028/33866/2005/Dzu zo dňa 02.08.2005 a č. 703/320/1103/42432/2005/Dzu zo dňa 12.10.2005, zároveň boli uskutočnené ústne pojednávania s konateľom žalobcu Ing. Ľ. D. z ktorých boli spísané zápisnice č. 703/320/1028-34812/2005/Dzu zo dňa 10.08.2005, č. 703/320/1103-43661/2005/Dzu zo dňa 20.10.2005 a č. 703/320/1103-45241/2005/Dzu zo dňa 03.11.2005, pričom správca dane zistil, že žalobca ako daňový subjekt nevedol evidenciu tržieb v súlade s § 3 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. pretože nezaznamenával hodnoty stornovaných dokladov do kumulovaného súčtu záporného obratu a nepripojil stornované doklady k páske dennej uzávierky, s uvedením dôvodu stornovania na stor-novanom doklade.

Ďalej bolo správcom dane zistené, že daňový subjekt vydával doklady kupujúcim, pričom predaj tovaru sa neuskutočňoval a tiež, že neuchovával kontrolné pásky po dobu troch rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom boli vyhotovené.

Správca dane na základe uvedeného stavu veci vydal rozhodnutie dňa 10.11.2005 č. 703/230/46074/05/Naz, ktorým uložil žalobcovi pokutu vo výške 50 000 Sk podľa § 35 ods. 10 za porušenie § 97 zák. č. 511/1992 Zb. a § 3 ods. 2 písm. g/ a § 3 ods.11 Vyhlášky č. 55/1994 Z.z., t. j. za nezaznamenávanie hodnoty stornovaných dokladov do kumulovaného súčtu záporného obratu a za nepripájanie stornovaných dokladov k páske dennej uzávierky s uvedením dôvodu stornovania na stornovanom doklade. Uvedené rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 12.06.2006.

Správca dane vydal dňa 10.11.2005 aj ďalšie rozhodnutie č. 703/230/46146/05/Naz o uložení pokuty žalobcovi, proti ktorému sa žalobca dňa 29.11.2005 odvolal a správca dane rozhodol o odvolaní rozhodnutím č. 703/320/495102/2005/Dzu zo dňa 02.12.2005 tak, že odvolanie zamietol. Následne D. R. B. preskúmalo uvedené rozhodnutie mimo odvolacieho konania a rozhodnutím č. I/225/181-15523/2006/990813-r zo dňa 28.02.2006 predmetné rozhodnutie o odvolaní zrušilo a vrátilo vec na ďalšie konanie a nové rozhodnutie správcovi dane. Rozhodnutie zo dňa 10.11.2005 daňové riaditeľstvo rozhodnutím

I/225/5482-36007/2006/990813-r zo dňa 22.05.2006 zrušilo a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie.

Následne Daňový úrad Humenné vydal predmetné rozhodnutie zo dňa 29.09.2006 č. 703/230/45083/06/Naz, ktorým žalobcovi podľa § 35 ods. 12 zák.č. 511/1992 Zb. za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z § 97 zák.č. 511/1992 Zb. uložilo v spojení s § 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. pokutu 200 000 Sk. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 02.01.2007 č. I/225/13160-91565/2006/990813-r rozhodnutie správcu dane zo dňa 29.09.2006 potvrdil.

Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane spoľahlivo zistil, že žalobca nevie predložiť evidenciu tržieb v súlade s ustanoveniami všeobecne záväzného právneho predpisu a nesplnil si povinnosť nepeňažnej povahy podľa § 97 zák. č. 511/1992 Zb., preto v daňovom konaní bola žalobcovi uložená pokuta v súlade s ustanovením § 35 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb., pričom v rozhodnutí bolo uvedené, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 35 ods. 10 zák.č. 511/1992 Zb. ak správca dane, ktorým je daňový úrad zistí, že daňový subjekt nevedie evidenciu tržieb v súlade s osobitným predpisom (11c), uloží pokutu od 5 000 Sk do 100 000 Sk.

Podľa § 35 ods. 12 citovaného zákona, ak daňový subjekt nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo osobitného zákona (11 a/, b/ napr. zák.č. 595/2003 Z.z.), alebo povinnosť uloženú rozhodnutím správcu dane, za ktorých porušenie sa neukladá pokuta podľa ods. 1 – 11, môže mu správca dane uložiť pokutu do 1 000 000 Sk. Pokutu možno uložiť opakovanie 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. Rovnako môže správca dane uložiť pokutu za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy podľa tohto zákona aj tretej osobe.

Podľa § 97 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, ktorého predmetom podnikania je predaj tovaru alebo poskytovania služieb, je povinný na účely evidencie tržieb používať elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou v rozsahu a za podmienok ustanovených všeobecným záväzným právnym predpisom vydaným podľa ods. 2.

Z ods. 2 citovaného § 97 vyplýva, že ministerstvo upraví všeobecným záväzným právnym predpisom termín, rozsah, podmienky a ďalšie podrobnosti používania elektronických registračných pokladníc s tlačiarňou a spôsob vedenia evidencie tržieb.

Z obsahu rozhodnutí ako aj z obsahu odvolania žalobcu vyplýva, že zásadná právna otázka v tejto veci, ktorú je potrebné vyriešiť je, či je možné na skutkové okolnosti prípadu aplikovať § 35 ods. 10 a § 35 ods. 12 zákona č. 511/ 1992 Zb. zároveň.

V tomto prípade zo spisového materiálu odvolací súd zistil, že žalobca ako daňový subjekt nevedol evidenciu tržieb v súlade s vyhláškou č. 55/1994 Z.z., najmä, že v evidencii žalobcu chýbajú kontrolné pásky za dni, alebo sú neúplné, prípade, že chýbajú tie časti kontrolných pásov, na ktorých mali byť preverované doklady zaznamenávané. Z celkového množstva preverovaného tovaru – nafty, bolo v príslušný deň predaného menej, ako je množstvo uvedené na preverovaných dokladoch. Ďalej bolo kontrolou predaja tovarov podľa kontrolných pásov zistené zamestnancami správcu dane, že neuskutočnené predaje boli stornované buď hneď nasledujúcim dokladom, alebo súhrnným dokladom až po vyhotovení niekoľkých dokladov za predaj. Boli stornované nielen predaje nafty, ale aj benzínu. Napriek skutočnosti, že kontrolné pásky boli neúplné, množstvo dokladov bolo vytrhnutých, pričom aj na častiach neúplných kontrolných pásov sa nachádzajú doklady, ktoré sú následne stornované. Ďalej bolo zistené, že daňový subjekt porušil povinnosti vyplývajúce z § 97 zákona v spojení s § 1 ods. 3 citovanej vyhlášky č. 55/1994 Z.z. tým, že vydával kupujúcim doklady bez predaja tovaru. Svojim konaním umožňoval neoprávnené čerpanie prostriedkov zo štátneho rozpočtu na dani z pridanej hodnoty a neoprávnené zvyšovanie výdavkov na dani z príjmov iným subjektom.

Ustanovenie § 35 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje správne delikty, pričom jednotlivé skutkové podstaty sú uvedené konkrétne v odsekoch 1 – 11.

Za porušenie povinností, ktoré vyplývajú z povinnosti viesť evidenciu tržieb v súlade s osobitným predpisom, je oprávnený správca dane uložiť daňovému subjektu pokutu od 5 000 do 100 000 Sk (§ 35 ods. 10 cit. zák.). Toto svoje právo správca dane využil v rozhodnutí, ktoré na základe opísaného stavu veci vydal dňa 10.11.2005 pod č. 703/230/46074/05/Naz žalobcovi, keď mu uložil pokutu vo výške 50 000 Sk a to podľa § 35 ods. 10 za porušenie § 97 zákona č. 511/1992 Zb. a § 3 vyhlášky č. 55/1994 Z.z.

Ustanovenie ods. 12 § 35 citovaného zákona upravuje uloženie pokuty **za porušenie niektorej povinnosti nepeňažnej povahy podľa tohto zákona** (zákon č. 511/1992 Zb.) alebo osobitného zákona alebo povinnosť uloženú rozhodnutím správcu dane.

Z preskúmaného rozhodnutia správcu dane zo dňa 29.09.2006 vyplýva, že žalobcovi bola uložená pokuta podľa § 35 ods.12 zákona č. 511/1992 Zb. za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z § 97 cit. zákona t.j. za porušenie povinnosti daňového subjektu používať na účely evidencie tržieb elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou v rozsahu a za podmienok ustanovených všeobecným záväzným právnym predpisom vydaným podľa ods. 2.

Ustanovenie § 35 ods. 12 citovaného zákona sa vzťahuje len na prípady porušenia povinnosti nepeňažnej povahy vyplývajúcej z tohto zákona (č. 511/1992 Zb.), osobitného zákona alebo na prípady porušenia povinnosti uloženej rozhodnutím správcu dane, možno dospieť k záveru, že v danom prípade tak, ako to vyplýva z obsahu administratívnych spisov, si žalobca nesplnil svoju nepeňažnú povinnosť, teda používať na účely evidencie tržieb elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou. Keďže rozsah a podmienky používania

elektronickej registračnej pokladnice upravuje vyhláška č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou a nie zákon č. 511/1992 Zb. resp. osobitný zákon, resp. v tomto prípade žalobca neporušil ani povinnosť uloženú rozhodnutím správca dane, za ktorých porušenie sa neukladá pokuta podľa § 35 ods. 1 – 11 citovaného zákona, nie je podľa názoru senátu najvyššieho súdu možné daňový subjekt sankcionovať podľa ustanovenia § 35 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb.

Na základe uvedeného dospel senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k záveru, že v danom prípade má správca dane zákonné oprávnenie uložiť daňovému subjektu pokutu len v rozsahu od 5 000Sk do 100 000 Sk, ak daňový subjekt porušil povinnosti vyplývajúce z vyhlášky č. 55/1994 Z.z. podľa § 35 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., pričom v tomto prípade správca dane uvedenú právomoc využil a uložil žalobcovi pokutu vo výške 50 000 Sk rozhodnutím č. 703/230/46074/05/Naz zo dňa 10.11.2005, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 12.06.2006.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania za zaplatený súdny poplatok za žalobu vo výške 12000 Sk. Trovy právneho zastúpenia žalobca nežiadal.

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

V Bratislave dňa 29. mája 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková