

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/14/2015
Identifikačné číslo spisu:	6014200431
Dátum vydania rozhodnutia:	27.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:6014200431.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: STAVBY MOSTOV SLOVAKIA, a.s., IČO: 35 727 951, Ul. Janka Kráľa 11/231, 974 01 Banská Bystrica, zastúpený Mgr. Jurajom Jancom, advokátom, Mierové nám. 52/6, 019 01 Hava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/17797/2014/4975 zo dňa 23. januára 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/63/2014-37 zo dňa 20. augusta 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/63/2014-37 zo dňa 20.08.2014 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania 142,04 € do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Mgr. Juraja Janca, advokáta v Ilave, Mierové námestie č. 52.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/ 17797/2014/4975 zo dňa 23. januára 2014, ako aj rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9600303/5/4827854/2013/Buš zo dňa 28. októbra 2013 a vec vrátil na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania na účet právneho zástupcu žalobcu č. účtu: XXXXXXXXXXX/XXXX v sume 511,94 Eur a na účet žalobcu 70 Eur, všetko v lehote troch dní.

Krajský súd zistil, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane ako I. st. správneho orgánu Daňového úradu v Banskej Bystrici zo dňa 28.10.2013 č. 9600303/5/4827854/2013/Buš, ktorým bola daňovému subjektu - žalobcovi uložená pokuta vo výške 11.159,60 Eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov - zníženie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy 125.129,46 Eur na sumu 13.532,89 Eur rozhodnutím č. 9615401/5/3057488/2013/Gaf zo dňa 25.06.2013.

Ďalej zo správneho spisu zistil, že žalobca si podal dodatočné daňové priznanie za mesiac december 2012, žalobca pôvodne za december 2012 vykázal v daňovom priznaní k DPH vlastnú daňovú povinnosť na úhradu vo výške 19.347,17 Eur, ktorý si 24.01.2013 zo štátneho rozpočtu uhradil. V dodatočnom daňovom priznaní za december 2012 už vykázal nadmerný odpočet DPH vo výške 92.249,40 Eur. Dodatočným daňovým priznaním za december 2012 spolu s nevrátením nadmerného odpočtu za január 2013 došlo k finančnému vysporiadaniu medzi žalobcom a štátnym rozpočtom. Dodatočné daňové priznanie za mesiac december 2012 daňový úrad akceptoval a vyplatil žalobcovi požadovaný nadmerný odpočet vo výške 92.249,40 Eur.

I keď je pravdou, že za mesiac január 2013 si žalobca uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške, ktorá väčšia, ako mu za mesiac január 2013 patril, v konečnom dôsledku si ho neuplatnil vo väčšej výške, ako mu dovoľoval zákon, len za iné obdobie, ako si ho mal uplatniť. V konečnom dôsledku nedošlo k ukráteniu štátneho rozpočtu, došlo len k uplatneniu nároku za iné obdobie, než to dovoľuje zákon.

Uloženie pokuty je administratívno-procesnou sankciou pre účely vymáhania určitých povinností, preto sú často aj aktom donucovacej povahy. Pokiaľ ide o uloženie pokuty podľa § 154 ods. 1 písm. g/ zákona č. 563/2009 Z.z., bolo úmyslom zákonodarcu potrestanie nesprávne vypočítaných nárokov na nadmerný odpočet DPH, ktoré by mohli poškodiť štát.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR, výklad a uplatňovanie zákonov musí byť v súlade s ústavou, v danom prípade s čl. 1 ods. 1 a čl. 50 ods. 6. Právna istota a spravodlivosť, ako princípy materiálneho právneho štátu, podľa názoru súdu nepripúšťajú v individuálnych prípadoch aplikovanie sankcií, ktoré sú zjavne neproporcionálne a neprimerané povahe skutku a jeho dôsledkom, a to ani vtedy, ak zákonodarca v záujme generálnej prevencie chce chrániť závažný verejný záujem. Súd je pri ukladaní sankcie povinný vychádzať z princípu prísne individuálnej zodpovednosti za skutok, ktorý má svoju mieru závažnosti a dôsledkov. Nijaký právny poriadok nemôže regulovať všetky situácie, ktoré môžu nastať pri uplatňovaní právnej úpravy. Každý právny poriadok sa môže uplatniť vo všetkých prípadoch iba vtedy, ak sa právna úprava dotvorí výkladom práva. Základnom výkladu práva v právnom štáte je zdravý rozum. K dôležitým materiálnym znakom právneho štátu je aj existencia kritérií, podľa ktorých sa vysvetľuje a uplatňuje každá právna norma (cit. Drgonec: Ústava SR -komentár, Heuréka 2004, str. 57 - 58).

Princípu legitímneho očakávania, proporcionality a zdravého rozumu potom zodpovedá, že i keď zákonodarca v § 154 ods. 1 písm. g/ zákona č. 563/2009 Z.z. stanovil, že správneho deliktu sa dopustí ten, kto si uplatní nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov a nestanovil, že uplatnenie nadmerného odpočtu síce v hromadnej výške, ale za obdobie iného mesiaca (uplatnenie nadmerného odpočtu za mesiac január 2013, hoci správne mal byť uplatnený za mesiac december 2012), keď nedošlo k poškodeniu štátneho rozpočtu, neznamená, že by mal byť žalobca postihnutý za správny delikt, ktorý nedosahuje žiaden stupeň poškodenia štátneho rozpočtu.

Krajský súd je v konaní podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR pri preskúavaní zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy zodpovedný za to, že preskúvava zákonnosť uloženej sankcie na základe princípov materiálneho právneho štátu. Vychádzajúc z týchto princípov dospel preto k záveru, že v danom prípade nie je dôvod na uloženie sankcie, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie II. st. správneho orgánu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Namietal, že zo spisového materiálu je zrejmé, že zdaňovacím obdobím žalobcu bol a je kalendárny mesiac. Správca dane preto vykonával kontrolu zdaňovacieho obdobia žalobcu, kalendárneho mesiaca a to január 2013. Je nesporné, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2013 si žalobca uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške, ktorá bola väčšia ako výška nadmerného odpočtu DPH, ktorú si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH, z dôvodov uvedených právoplatnom rozhodnutí správcu dane č. 9615401/5/3057488/2013/Gaf zo dňa 25.06.2013, im bola naplnená skutková podstata správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona správe daní. Správca dane bol preto povinný uložiť žalobcovi pokutu, pretože ide obligatórne

ustanovenie zákona, ktoré musí dodržať a teda nie je na úvahe správcu dane, či pokutu uloží a v akej výške a nemôže prihliadať na žiadne skutočnosti, ktoré nestanovuje zákon. Na uvedenom nič nemení skutočnosť, že rozdiel, o ktorý bol nadmerný odpočet zdaňovacie obdobie január 2013 znížený po daňovej kontrole žalobca mal právo si uplatniť aj si uplatnil v zdaňovacom období december 2012 podaním dodatočného daňového priznania DPH a ktorý bol správcom dane žalobcovi i vyplatený.

Žalovaný argumentoval, že zákon o správe daní definuje v ustanovení § 154 skutkovú podstatu správneho deliktu, ktorým je protiprávne konanie daňových subjektov a iných osôb spočívajúce v porušení povinností nepeňažnej povahy i povinností peňažnej povahy uložených právnymi predpismi zhodnutím správcu dane. Ak je naplnená skutková podstata správneho deliktu, dane je povinný uložiť pokutu. Zákon o správe daní upravuje i podmienky pre pokuty v prípade, ak nie je splnená niektorá z povinností nepeňažnej povahy, ktorá nie je osobitne vymenovaná. Z uvedeného teda vyplýva, že ak zákon o správe daní alebo iný hmotnoprávny predpis ukladá povinnosť niečo splniť alebo povinnosť uloží v rozhodnutí správcu dane, pričom táto povinnosť nepeňažnej povahy nie je menovite uvedená ods. 1 písm. a) až i), dopustí sa ten, ktorý túto povinnosť nesplní alebo splní po lehote stanovenej zákonom alebo v rozhodnutí správcu dane, taktiež správneho deliktu a správcu i uloží pokutu. Naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu nie je ani podmienené skutočnosťou, poškodzujúcou štátny rozpočet, základným zásadám daňového konania patrí zásada zákonnosti. Podľa článku 2 ods. 2 Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V daňovom konaní sa zásada zákonnosti uplatňuje hlavne tým, že v konaní je potrebné postupovať v súlade so všeobecne záväznými predpismi, ktoré sa na konkrétnu daňovú vec vzťahujú. Táto skutočnosť vyplýva aj z 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého orgány štátu nemôžu konať podľa úvahy a z vlastného rozhodnutia a iným ako zákonom ustanoveným postupom, zákon o správe daní v § 155 ods. 1 písm. f) bod 2. a § 155 ods. 4 a 6 jasne a jednoznačne definuje spôsob výpočtu ukladanej pokuty a v ustanovení § 154 skutkovú podstatu správneho deliktu, preto správcu dane musí pri ukladaní pokuty postupovať v súlade s ustanoveniami zákona, bez ohľadu na stupeň poškodenia štátneho rozpočtu.

Žalobca v písomnom vyjadrení zo dňa 15.12.2014 k odvolaniu žalovaného považuje prvostupňový rozsudok v celom rozsahu za správny. Uviedol nasledovnú argumentáciu.

Podľa ustanovenia § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z. z.: „Správneho deliktu sa dopustí ten, kto si uplatní nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov“.

V konfrontácii s uvedeným odôvodnením odvolania žalovaného je z uvedeného paragrafového znenia správneho deliktu zrejmé, že správny delikt nie je ohraničený zdaňovacím obdobím. Pokiaľ žalovaný napriek tomu vychádza výlučne zo zdaňovacieho obdobia, bez možnosti posudzovania úplných súvislostí prípadu, ide len o jeho výklad uvedeného zákonného ustanovenia, a nie o striktné uplatňovanie zákona, ako sa opakovane žalovaný snaží prezentovať.

Uvedený správny delikt nie je možné v konkrétnom prípade žalobcu vykladať len v hraniciach jedného zdaňovacieho obdobia, ale je potrebné zohľadniť úplné súvislosti tohto prípadu. A práve z týchto úplných súvislostí prípadu je zrejmé, že žalobca nenaplnil skutkovú podstatu uvedeného správneho deliktu, pretože si neuplatnil nárok na nadmerný odpočet DPH vo väčšej výške ako mu dovoľuje zákon, ale za iné obdobie, ako si ho podľa názoru daňového úradu mal uplatniť. Po žalobcovej korekcii obdobia uplatnenia jeho nároku na odpočet DPH, mu táto DPH bola v plnej výške vyplatená.

Uvedený daňový prípad začal daňovou kontrolou Daňového úradu Banská Bystrica u žalobcu za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2013. Na základe vykonanej kontroly zistil Daňový úradu

Banská Bystrica nasledovné skutočnosti:

Žalobca dňa 21.01.2013 obdržal faktúru od spoločnosti PPA Inžiniering, za práce vykonané v decembri 2012 vo výške základ dane 437 458,06 eur plus DPH 20% 87 491,61 Eur,

Žalobca dňa 23.01.2013 obdržal faktúru od spoločnosti DAG Slovakia za práce vykonané v decembri

2012 vo výške základ dane 120 524,78 eur plus DPH 20% 24 104,96 Eur.

DPH z týchto faktúr spolu v hodnote 111 596,57 Eur žalobca zahrnul do daňového priznania k DPH za mesiac január 2013.

Následne Daňový úrad Banská Bystrica v protokole z daňovej kontroly č. 9615401/5/1793669/2013/Gaf zo dňa 30.04.2013 namietal uplatnenie nároku na odpočet dane z týchto faktúr do januára 2013 s tvrdením, že si žalobca mal uplatniť nárok na odpočet dane už v decembri 2012 s ohľadom na dátumy obdržania faktúr. Čiže správca dane nenamietal výšku nadmerného odpočtu DPH ako takú, ale namietal len skutočnosť, že bola uplatnená v inom daňovom období.

Žalobca následne v dobrej viere spolupracoval s daňovým úradom, nespochybnil jeho názor o inom období uplatnenia nadmerného odpočtu DPH, a pristúpil k praktickej náprave, ktorá spočívala v akceptovaní rozhodnutia daňového úradu č. 9615401/5/3057488/2013/Gaf zo dňa 25.06.2013, ktorým bol znížený nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy - 125 129,46 eur na sumu - 13 532,89 Eur, proti ktorému žalobca nepodal odvolanie. Následne žalobca podal dodatočné daňové priznanie za december 2012. Žalobca pôvodne za december 2012 vykázal v daňovom priznaní k DPH vlastnú daňovú povinnosť na úhradu vo výške 19 347,17 eur, ktorú aj 24.01.2013 do štátneho rozpočtu uhradil. Do uvedeného dodatočného daňového priznania za december 2012 zahrnul žalobca uvedený nadmerný odpočet z januára 2013 v sume 111 596,57 Eur a tak vykázal za december 2012 nadmerný odpočet DPH vo výške 92 249,40 Eur (19 347,17 Eur - 111 596,57 Eur). Týmto žalobcovým dodatočným daňovým priznaním za december 2012 spolu s nevráteným nadmerným odpočtom za január 2013 došlo k finančnému vysporiadaniu medzi žalobcom a štátnym rozpočtom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd sa stotožnil s rozhodnutím súdu prvého stupňa, ktorý akceptoval vecne správnu argumentáciu k výkladu a aplikácii dotknutého ustanovenia § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z.z., že dikcia správneho deliktu sa neviaže ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu. Preto ak nárok bol vyrovnaný v inom zdaňovacom období, k naplneniu deliktu nedošlo. V uvedenom prípade absentuje materiálny znak - spôsobená ujma, ktorého požiadavka vyplýva z ústavne konformnej aplikácie podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR a vzťahuje sa všetky štátne orgány postupujúce podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov odvolacieho konania 142,04 €, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia za 1 úkon právnej služby (vyjadrenie zo dňa 15.12.2014 k odvolaniu 134 €, réžijný paušál 8,04 €).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.