

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/57/2013
Identifikačné číslo spisu:	1010200678
Dátum vydania rozhodnutia:	12.02.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1010200678.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: Linde Engineering Dresden GmbH, Bodenbacher Strasse 80, 012 77 Drážďany, Nemecko, Linde Engineering Dresden GmbH - organizačná zložka, so sídlom Křížkova ul. č. 9, 811 04 Bratislava, právny nástupca Linde-KCA-Dresden GmbH, Bodenbacher Strasse 80, 012 77 Drážďany, Nemecko, Linde-KCA-Dresden GmbH - organizačná zložka, so sídlom Panská ul. č. 14, 811 01 Bratislava, zastúpeného advokátom: JUDr. Ľubomír Schweighofer, so sídlom Šafárikovo nám. č. 2, 811 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/222/17681-135630/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava I č. 600/232/165560/09/Slá z 23. septembra 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/123/2010-38 z 22. februára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/123/2010-38 z 22. februára 2013, p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S/123/2010-38 z 22. februára 2013 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/222/17681-135630/2009/992895-r zo 14. decembra 2009, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Bratislava I č. 600/232/165560/09/Slá z 23. septembra 2009, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 12 592,10 € podľa § 35 ods. 3 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“) zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac apríl 2005.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca videl nezákonnosť rozhodnutí

žalovaného a správcu dane v tom, že obidva správne orgány neuviedli v napadnutých rozhodnutiach názov a sídlo zriaďovateľa organizačnej zložky, ktoré v čase vydania správnych rozhodnutí bolo LINDE-KCA-DRESDEN GmbH, Bodenbacher Strasse 80, 012 77 Drážďany. Toto tvrdenie však podľa názoru krajského súdu nemá oporu v spisovom materiáli, nakoľko obidve rozhodnutia správnych orgánov obchodné meno zriaďovateľa obsahovali. Neobsahovali len jeho sídlo, avšak takúto povinnosť im Obchodný zákonník neukladá. Krajský súd pri posudzovaní aktívnej legitímácie žalobcu vychádzal z právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného už v obdobnej veci dňa 22. augusta 2012, sp. zn. 2Sžf/54/2011. Poukázal na to, že preskúmané rozhodnutia ukladali pokutu LINDE-KCA-DRESDEN GmbH - organizačná zložka, ktorá je zapísaná v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I, oddiel Po, vložka číslo 1056/B, zriaďovateľom ktorej bola spoločnosť podnikajúca pod obchodným menom LINDE-KCA-DRESDEN GmbH, zapísaná v obchodnom registri B Úradného súdu Drážďany.

Označenie žalobcu v rozhodnutiach správnych orgánov preto podľa názoru krajského súdu zodpovedalo ustanoveniu § 9 ods. 2 Obchodného zákonníka, v dôsledku čoho bola pokuta uložená zahraničnej právnickej osobe, ktorá právnu subjektivitu má, vo veci týkajúcej sa organizačnej zložky tejto zahraničnej právnickej osoby (pozri mutatis mutandis rozhodnutia NS SR 6Sž/59/03-17 zo 17. októbra 2003, 3Cdo/186/2009 z 10. marca 2010; rozhodnutia ÚS SR II. ÚS 6/03 z 13. marca 2003, III. ÚS 168/06-14 z 20. júna 2006). V napadnutých rozhodnutiach správne orgány správne uviedli obchodné meno zriaďovateľa, dodatok označujúci jeho právnu formu, ako aj dodatok, že ide o organizačnú zložku. Preto krajský súd námietku žalobcu uvádzanú týmto smerom nepovažoval za dôvodnú.

Z administratívneho spisu mal krajský súd ďalej za preukázané, že správca dane vydal rozhodnutie podľa § 35 ods. 3 zákona o správe daní o uložení pokuty vo výške 12 592,10 € potom, čo daňový subjekt, žalobca, podal dňa 23. decembra 2008 tretie dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie apríl 2005, a opravil ním nadmerný odpočet uvedený v druhom dodatočnom daňovom priznaní k DPH na vlastnú daňovú povinnosť k DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 65 600,64 €. Dodatočné daňové priznanie žalobca podal po vrátení nadmerného odpočtu z druhého dodatočného daňového priznania k DPH, ktorý bol podľa žalovaného vrátený dňa 24. novembra 2005.

Žalobca vo veci uloženia pokuty podal včas odvolanie, pričom uznal, že pri uplatnení nároku na odpočítanie dane nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 49 a §51 zákona o DPH, avšak konal tak na základe nesprávneho usmernenia správcu dane. Žalovaný napadnuté rozhodnutie potvrdil.

Krajský súd poukázal na to, že režim odpočítania dane umožňuje platiteľovi dane odpočítať daň, ak spĺňa podmienky stanovené zákonom o DPH, všeobecne uvedené v ustanoveniach § 49 až § 51. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľovi dane vzniká právo na odpočítanie dane dňom, ktorý je zhodný s dňom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu a príjemcu služby zo zahraničia, ak ide o tzv. samozdanenie, to znamená, že daňová povinnosť v týchto prípadoch nevzniká dodávateľovi, ale vzniká príjemcovi tovaru alebo služby. Ide o základnú zásadu, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie dane zo štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu dane do štátneho rozpočtu dodávateľom. Podmienky, ktoré musia byť splnené na uplatnenie tohto práva, obsahuje § 51 zákona o DPH.

Krajský súd ďalej uviedol, že z § 35 ods. 3 zákona o správe daní vyplýva, že základným predpokladom uloženia sankcie daňovému subjektu je okrem iného naplnenie znakov protiprávneho konania konaním/nekonaním daňového subjektu, tzn. porušenie povinnosti špecifikovanej v zákone ako aj porušenie zákona daňovým subjektom čo aj z nebanlivosti.

Krajský súd skonštatoval, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca podal 3. dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie apríl 2005 dňa 23. decembra 2008 a opravil si v ňom vlastnú daňovú povinnosť uvedenú v 2. dodatočnom daňovom priznaní v sume 270 190,02 € o sumu 65 600,64 €, celkom súčet činí 335 790,66 €.

Preto nebolo sporné ani to, že žalovaný postupoval podľa ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní („Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane“) nakoľko vyrubil pokutu na základe dokázateľne predloženého dodatočného daňového priznania za preskúmané zdaňovacie obdobie.

Žalobcova argumentácia o tom, že časový rozdiel, ktorý vznikol medzi deklarovaným vznikom daňovej povinnosti a deklarovaným vznikom práva na odpočítanie dane bol zo strany daňového subjektu vytvorený chybné a dodatočné daňové priznania neodrážali skutkový stav a že daňový subjekt nemohol byť v omeškaní s platbou, pretože v skutočnosti nemal vôbec povinnosť platiť neobstojí, pretože citované zákony výnimku pri pokutovaní za daňové delikty nepripúšťajú a navyše vyrubená pokuta je závislá od porovnania podaného dodatočného daňového priznania k posledne podanému dodatočnému daňovému priznaniu.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný v konaní dostatočne zistil skutkový stav veci, vyvodil z neho správne právne závery, ktoré náležite odôvodnil, vrátane voľnej úvahy, ktorá nevybočila z medzi prípustného správneho uváženia. Nakoľko námietky žalobcu neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia, žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250 j ods. 1 OSP. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, alternatívne aby konanie prerušil a položil predbežnú otázku Súdnemu dvoru Európskej únie. Podľa jeho názoru v konaní pred súdom prvého stupňa došlo k chybám uvedeným v § 205 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ a f/ OSP, keď krajský súd nesprávne vyhodnotil právnu stránku a vôbec nevzal do úvahy žalobcom uvádzané tvrdenia. Žalobca v celom konaní zdôrazňoval, že takto uplatneným postupom zo strany daňových úradov dochádza k šikanóznemu výkladu zákona a k porušovaniu zásady daňovej neutrality.

Súd prvého stupňa podľa názoru žalobcu vôbec neprihliadol na skutočnosť, že žalobca si na základe nesprávneho usmernenia zo strany daňových úradov uplatňoval právo na odpočítanie DPH z faktúr v iných zdaňovacích obdobiach, aj keď mal nárok uplatniť si z faktúr daň v tom istom období ako vznikla daňová povinnosť a výsledný efekt vo vzťahu k štátnej správe by bol nulový pri tzv. samozdanení.

Súd prvého stupňa taktiež podľa názoru žalobcu nesprávne vyhodnotil, že žalobca pre uvedenie do správneho stavu a ako dôkaz, že štátny rozpočet nebol na DPH ukrátený, zaslal daňovému úradu dodatočné daňové priznania k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia, ktoré boli vypočítané za účelom spätného priradenia vstupov k výstupom pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH a pri tovaroch a službách, pri ktorých príjemca platí daň v zmysle § 69 ods. 2 až 4 zákona o DPH.

Žalobca poukázal na to, že súd prvého stupňa sa vo svojom rozhodnutí vôbec nevysporiadal s tým, že žalobca nemohol byť v omeškaní s akoukoľvek platbou, pretože v skutočnosti vôbec nebol povinný platiť, ale mal uplatniť samozdanie pri nadobudnutí tovaru a služieb z iného členského štátu. Je preto nemysliteľné, aby žalobca spôsobil následok, ktorým je ukrátenie štátneho rozpočtu. Žalobca nemal platiť žiadnu daň a žiadna daň mu ani nemala byť vrátená, avšak práve na základe nesprávneho usmernenia príslušného daňového úradu pravidelne uhrádzal DPH a až o niekoľko mesiacov dostával tieto platby naspäť. Týmto konaním bol v konečnom dôsledku poškodený žalobca, nakoľko niekoľko mesiacov bezplatne úveroval štátny rozpočet SR. Podľa jeho názoru pokiaľ neexistovala povinnosť platiť daň, nemôže existovať oprávnenie daňového úradu ukladať pokuty za konanie, ktoré nepredstavuje žiadne ohrozenie pre štátny rozpočet SR.

Žalobca v zmysle vyššie uvedeného nemohol byť v omeškaní s akýmkoľvek platbami, pretože v skutočnosti vôbec nemal povinnosť platiť, keďže v zmysle zákona o DPH ide o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a služieb a vnútro podnikových prevodov. Tvrdenie sa opiera aj o rozhodnutia Súdného dvora EÚ (ďalej len „SD EÚ“), podľa ktorého podriaďovať právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek, a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane.

Žalobca poukázal na to, že už vo svojom vyjadrení zo dňa 23. septembra 2010 v konaní pred krajským súdom uviedol, že konanie príslušného daňového úradu, ako aj žalovaného je v rozpore so zásadou neutrality DPH, nakoľko konaním žalobcu nedošlo k ukráteniu štátneho rozpočtu SR a samotný žalobca prejavil záujem a vynaložil snahu na usporiadanie vzniknutého stavu. Žalobca uviedol, že vzhľadom na všetky skutkové okolnosti ide o zrejmú a zbytočnú tvrdosť a prísnosť opatrení zo strany daňových úradov, ktoré samy uviedli, že rozhodnutie o uložení pokuty nemôžu zrušiť iba z toho dôvodu, že

neexistuje žiadny ani mimoriadny opravný prostriedok v správnom konaní, v ktorom by mohlo byť rozhodnutie o uložení pokuty zrušené. Taktiež uviedol, že v daňovom konaní postupoval v súlade s pokynmi pracovníkov daňového úradu, ktorí mu odporučili podať dodatočné daňové priznania, čím by došlo k usporiadaniu právneho stavu, ako aj k preukázaniu, že štátny rozpočet SR nebol ukrátený. Následne potom, čo žalobca postupoval týmto spôsobom, bol zo strany príslušného daňového úradu sankcionovaný za rozdiel nadmerného odpočtu vyplývajúceho z dodatočného daňového priznania DPH za obdobie apríl 2005.

Vo svojom vyjadrení žalobca uviedol, že zákon o DPH ani relevantná Smernica Rady 2006/112/ES neobsahujú výslovné ustanovenia pre prípad, že z dôvodu omylu je na faktúre alebo v daňovom priznaní uvedená čiastka DPH, hoci nie je dlžná na základe uskutočneného zdaniteľného plnenia. SD EU v obdobných prípadoch rozhodol (v rozsudkoch C-454/98 Schmeink & Cofreth a Strobel, C-78/02 Karageorgou, C-342/87 Genius Holding a C-566/07 Stadeco BV), že zaručenie neutrality DPH je vecou členských štátov a je na nich, aby vo vnútroštátnych predpisoch zakotvili opatrenia, podľa ktorých by neodôvodnene priznaná daň mohla byť opravená. Pritom však SD EU zdôraznil, že opatrenia členských štátov na zabezpečenie presného výberu daní nemôžu ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa.

Pre úplnosť žalobca opätovne uviedol aj to, že k sporným ustanoveniam zákona o DPH (§§ 49 a 51, ktoré upravujú spôsob uplatnenia dane na vstupe a na výstupe v prípade povinnosti samozdanenia) bol vydaný Metodický pokyn Daňového riaditeľstva SR k zákonu č. 83/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH. Tento metodický pokyn bol vydaný až v roku 2009, t. j. po 5 rokoch od vstupe SR do EÚ a dodatočne dával do súladu výklad zákona o DPH s európskym právom. Z výkladu vyplýva, že „daň uplatnenú platiteľom dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa §11 môže platiteľ dane odpočítať v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, t. j. v zdaňovacom období, v ktorom pri tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Vznik práva na odpočítanie dane z prijatej služby je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti.“

Z uvedeného podľa názoru žalobcu vyplýva, že postupoval v súlade s uvedeným metodickým pokynom Daňového riaditeľstva SR a napriek tomu, že tento metodický pokyn bol vydaný až po období, ktoré je sporné, treba prihliadnuť na to, že znenie §§ 49 a 51 zákona o DPH sa od roku 2005 do podania žaloby nezmenilo, a teda možno tento metodický pokyn uplatniť aj v predmetnom prípade. Žalobca má za to, že uloženie pokút zo strany daňových úradov odporuje účelu ustanovení §§ 49 a 51 zákona o DPH, ako aj predpisom EÚ. Žalobca mal za to, že konanie daňových úradov bolo nad rámec nevyhnutnosti, nakoľko postupom žalobcu nedošlo k ukráteniu štátneho rozpočtu, práve naopak tým, že žalobca odviedol daň a uplatnil si ju neskôr, bezúročne dotoval štátny rozpočet počas niekoľkých mesiacov, a teda nebolo nutné uplatniť bez ďalšieho tak prísne sankcie voči žalobcovi.

Žalobca mal za to, že postup daňových úradov je v rozpore s právnymi predpismi EÚ v oblasti DPH a najmä so zásadou daňovej neutrality, čo však krajský súd vo svojom rozhodnutí vôbec nezohľadnil a zaoberal sa výlučne formálnou stránkou veci, kedy uviedol, že príslušné zákony vzťahujúce sa na uvedený prípad výnimku pri pokutovaní za daňové delikty nepripúšťajú.

Žalobca je toho názoru, že takýto striktný výklad zákona nemá oporu v súčasnom právnom systéme a v modernom nazeraní na právo v kontexte členstva SR v EÚ. Pre úplnosť citoval aj záver Ústavného súdu SR, ktorý v náleze zo dňa 1. júla 2008, sp. zn.: III. ÚS 341/2007 uviedol: „Nevyhnutnou súčasťou rozhodovacej činnosti súdov zahŕňajúcej aplikáciu abstraktných právnych noriem na konkrétne okolnosti individuálnych prípadov je zisťovanie obsahu a zmyslu právnej normy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu. Ide vždy o metodologický postup, v rámci ktorého nemá žiadna z výkladových metód absolútnu prednosť, pričom jednotlivé uplatnené metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a racionálne zdôvodnenému vysvetleniu textu právneho predpisu. Viazanosť štátnych orgánov zákonom v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy totiž neznamená výlučnú a bezpodmienečnú nevyhnutnosť doslovného gramatického výkladu aplikovaných zákonných ustanovení. Ustanovenie čl. 2 ods. 2 ústavy nepredstavuje iba viazanosť štátnych orgánov textom, ale aj zmyslom a účelom zákona.“

Ku skutočnosti, že ústavne súladný výklad musí mať prednosť pred inými metódami výkladu, sa Ústavný súd SR vyjadril vo viacerých rozhodnutiach nasledovne: „Zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva tiež požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu ústavou garantovaných práv fyzických osôb

alebo právnických osôb. Všetky orgány verejnej moci sú preto povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie ústavou (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd." (napr. II. ÚS 148/06, III. ÚS 348/06, IV. ÚS 209/07, podobne aj I. ÚS 252/07).

Ďalej uviedol citát z nálezu Ústavného súdu Českej republiky sp. zn.: Pl. ÚS 33/97, ktorý bol následne reprodukován v mnohých rozhodnutiach českého Ústavného súdu a ktorý bol jedným z dôrazných odkazov ústavného súdu adresovaných všeobecným súdom, podnecujúcich všeobecné súdy ku zmene právneho myslenia: „Naprosto neudržiteľným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. ... Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslné, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity."

V náleze zo dňa 4. februára 1997, sp. zn.: „Pl. ÚS 21/96, Ústavný súd ČR zasa konštatoval, že „účel a zmysel zákona nie je možné ... hľadať len v slovách a vetách právneho predpisu, pretože v právnom predpise sú a musia byť vždy obsiahnuté i princípy uznávané demokratickými právnymi štátmi."

Žalobca mal za to, že súd prvého stupňa nedostatočne vyhodnotil všetky žalobcom prednesené tvrdenia a predložené dôkazy a venoval sa právnej veci z čisto formálneho hľadiska. Žalobca je toho názoru, že súdy Slovenskej republiky sú povinné sa pri rozhodovaní riadiť nielen právnymi predpismi SR, ale sú povinné prihliadať na všetky všeobecne záväzné právne predpisy v rámci EÚ a judikatúru SD EÚ v tejto súvislosti.

Z uvedeného dôvodu podľa názoru žalobcu nemožno konštatovanie súdu prvého stupňa o tom, že pokiaľ zákon nepripúšťa výnimky pri pokutovaní za daňové delikty, nie je možné ich udeliť, hoci je uloženie pokuty v zrejmom rozpore so zásadou neutrality, ktorá patrí medzi základné zásady jednotného trhu EÚ, považovať za súladné s právnymi predpismi EÚ, nakoľko je v zrejmom rozpore aj s výkladom príslušných ustanovení o DPH Súdnym dvorom EÚ, ktorý jasne deklaroval, že opatrenia, ktoré členské štáty vytvárajú na zabezpečenie presného výberu daní, nesmú ísť na rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

Žalobca vyjadril presvedčenie, že ukladanie pokút za konanie, ktorým preukázateľne nebol poškodený štátny rozpočet a ktoré by za iných okolností v prípade tzv. samozdanenia v jednom období nebol ani predmetom skúmania zo strany daňových úradov, nie je dôvodom na uloženie pokút, je neprimeraný postup zo strany štátnych orgánov voči subjektom práv, ktorý ide na rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie výberu daní.

Žalobca mal za to, že súd prvého stupňa nevykladal zákon v súlade s právom EÚ, keď takýto flagrantný šikanózný výklad zákona zo strany daňových úradov neobmedzil tým, že by ich rozhodnutia zrušil a nariadil im vykladať zákon v súlade s právom EÚ.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zo 16. mája 2013 uviedol, že podľa jeho názoru krajský súd správne vyhodnotil právnu stránku veci a dôkladne sa vecou zaoberal. Daňový úrad postupoval v zmysle platných a účinných zákonov pri uložení sankcií za podanie dodatočných daňových priznaní na DPH, teda bol dodržaný čl. 13 Ústavy SR, povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd. Tvrdenia žalobcu o šikanóznom výklade zákona a porušení zásad daňovej neutrality ním neboli špecifikované a preukázané. Žalobca nesprávne uplatnenie práva na odpočítanie dane a následné podanie niekoľkých dodatočných daňových priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2005 zdôvodňuje nesprávnym usmernením daňového úradu, čo žalovaný odmieta ako neopodstatnené a nepreukázané.

Vznik daňovej povinnosti a nárok na odpočítanie dane je upravený v ustanoveniach zákona o DPH a žalobca ako platiteľ dane bol povinný poznať znenie tohto právneho predpisu. V odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o uložení pokuty žalobca uviedol, že všetky úkony, ktoré sa týkali schvaľovania prijatých faktúr sa uskutočňovali v sídle zriaďovateľa organizačnej zložky v Nemecku, preto vznikol časový nesúlad medzi prijatím dodávateľských faktúr zriaďovateľom, ich odsúhlasením zodpovednými pracovníkmi zriaďovateľa a ich odoslaním a zaúčtovaním v účtovníctve organizačnej zložky na Slovensku. Tento stav trval v niektorých prípadoch aj niekoľko mesiacov. Preto nastal posun od uskutočnenia dodávky služby alebo tovaru, prípadne vystavenia faktúry a prijatia príslušnej faktúry v organizačnej zložke. Organizačná zložka pochybila a neuvedomila si, že zriaďovateľ a jeho organizačná

zložka sú ten istý subjekt.

Z tohto vyjadrenia žalobcu je podľa názoru žalovaného jednoznačné jeho pochybenie a nevedomosť v prípade nesprávneho uplatňovania DPH, čo žalobca sám aj priznal. Neznalosť platnej a účinnej legislatívy v danom čase a jej nesprávne aplikovanie, nemôže žalobca dávať za vinu žalovanému.

Dôvody žalobcu sú podľa názoru žalovaného subjektívneho charakteru, pretože to, že po vstupe Slovenskej republiky do EÚ nevedel, kedy má uviesť dodávateľské faktúry od zahraničných platiteľov do daňového priznania DPH, teda kedy mu vznikla z týchto faktúr daňová povinnosť a kedy právo na odpočítanie dane pri tzv. samozdanení, nie je vinou správcu dane. Po vstupe do EÚ od 1. mája 2004, platil v tuzemsku zákon o DPH pre všetkých platiteľov DPH, teda žalobca nebol výnimkou. Ak skutočne žalobca nevedel aplikovať ustanovenia zákona o DPH, mohol napr. požiadať o stanovisko daňového poradcu. Žalobca nemôže svoju nevedomosť zákona a jeho nesprávne aplikovanie dávať za vinu správcovi dane. Žalobca nebol jediným platiteľom dane v tuzemsku. Keď ostatní platitelia dane vedeli ako majú postupovať podľa zákona o DPH, bolo povinnosťou aj žalobcu, aby poznal a konal podľa platného a účinného zákona o DPH, keď bol platiteľom DPH.

Žalovaný poukázal na to, že Metodický pokyn vydaný Daňovým riaditeľstvom SR nenahrádza platnú a účinnú legislatívu. Jeho citovaná časť na str. 5 žaloby vychádza z ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH platného a účinného v danom čase, podľa ktorého odpočítať daň z tovaru alebo zo služby je možné v tom zdaňovacom období, v ktorom pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Uplatnenie práva na odpočítanie dane je upravené v ust. § 51 zákona o DPH, v nadväznosti na ust. § 49 zákona o DPH.

Ako žalovaný uviedol už vyššie, to, že pochybil žalobca, čo sám uviedol v odvolaní a neuvedomil si, že organizačná zložka a zriaďovateľ sú ten istý subjekt, nemožno dávať za vinu správnym orgánom. Ak platiteľ, podľa vyjadrenia v odvolaní, splňal podmienky príslušných ustanovení zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovarov a služieb vyhotovených dodávateľmi z iných členských štátov pri tzv. samozdanení, keď mu z tých istých faktúr vznikla daňová povinnosť v apríli 2005 a platiteľ si daň uplatnil v iných zdaňovacích obdobiach z dôvodu nevedomosti a neskúsenosti, nie je to vinou správcu dane. Ak mal platiteľ faktúru od dodávateľa, bolo podľa zákona jeho právom, nie povinnosťou, uplatniť si z nej nárok na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, keď mu nárok na odpočítanie dane vznikol. Správca dane nemohol za daňový subjekt uplatňovať jeho práva, o ktorých nemal vedomosť. Za vzniknuté rozdiely zodpovedá platiteľ, ktorý je povinný podľa ust. § 70 vyššie cit. zákona viesť osobitne záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a o prijatí služieb z iného členského štátu. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane. Podľa údajov zo záznamov, platiteľ je povinný podať do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia daňové priznanie. Ak platiteľ dodatočne zistí, že podané daňové priznanie je nesprávne alebo neúplné, podá dodatočné daňové priznanie.

Žalovaný poukázal na to, že v jeho rozhodnutí bolo uvedené, že na základe podaného dodatočného daňového priznania za apríl 2005, správca dane uložil pokutu podľa ust. § 35 ods. 3 zákona o správe daní zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní a nadmerného odpočtu uvedeného v podanom daňovom priznaní. Žalobca v dodatočnom daňovom priznaní uviedol v riadku 35 rozdiel oproti podanému daňovému priznaniu vo výške 10 116 030 Sk, teda v danom prípade prišlo k naplneniu zákonných skutočností uvedených v tomto ustanovení zákona a uloženie pokuty bolo obligatórne zo strany správcu dane. Postup správcu dane pri vydaní pokuty v sume 12 592,10 € bolo v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalobca uviedol v daňovom priznaní nadmerný odpočet vo výške 6 539 268 Sk a v podanom treťom dodatočnom daňovom priznaní uviedol vlastnú daňovú povinnosť vo výške 1 976 285 Sk.

Správca dane prijal tretie dodatočné daňové priznanie daňového subjektu, ktorým si priznal, že nesprávne podal daňové priznanie DPH za apríl 2005, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet, pričom podľa dodatočného daňového priznania mal vlastnú daňovú povinnosť. Nie je teda pravdivé žalobcove vyjadrenie, že štátny rozpočet nebol na DPH ukrátený nesprávnym uplatňovaním DPH z jeho strany.

Podľa názoru žalovaného v danom prípade sa nejedná o formálne povinnosti, ale o porušenie zákonných povinností a nerešpektovanie zákonných ustanovení pri uplatňovaní zákona o DPH zo strany žalobcu, pričom zodpovednosť za ich nedodržanie či už vedomé alebo nevedomé, sa snaží presunúť a dáva za

vinu správnym orgánom. V odvolaní žalobca nešpecifikoval, v čom je konanie správnych orgánov v rozpore so zásadou daňovej neutrality, keď postupovali podľa platných zákonných ustanovení, pričom práve žalobca ich nerešpektoval.

Žalovaný v rozhodnutí potvrdil, že správca dane postupoval správne pri uložení pokuty aj pri jej výpočte. V odvolaní nebola splnomocneným zástupcom ani žalobcom vznesená žiadna námietka proti výpočtu pokuty, výslednej sume, ani proti tomu, že by nebola zákonne uložená, preto sa žalovaný k týmto veciam dopodrobna nevyjadroval, ale zhodnotil správnosť a výpočet sumy. Ani v žalobe neboli uvedené skutočnosti namietané. Žalovaný opätovne uvádza, že žalobca sám zistil, že podal nesprávne daňové priznanie a naprával chybné podanie viacerými dodatočnými daňovými priznaniami. Žalobcovi nebola vykonaná daňová kontrola ani miestne zisťovanie, sám zistil, že podal chybné daňové priznanie na DPH, preto podal dodatočné daňové priznanie, čo upravuje ust. § 39 zákona o správe daní a jedine podaním dodatočného daňového priznania sa dá napraviť podanie chybného daňového priznania. Správca dane akceptoval podané dodatočné daňové priznanie, ktorým žalobca naprával nesprávne podané daňové priznanie a zároveň bol povinný zo zákona, z uvedeného rozdielu dane uložiť pokutu podľa ust. § 35 ods. 3 zákona o správe daní, čo aj urobil. Daňový úrad nie je povinný kontrolovať, či žalobca ako platiteľ dane podal správne dodatočné daňové priznania, za to zodpovedá platiteľ sám.

Žalobca v odvolaní uviedol viaceré rozsudky, ale podľa názoru žalovaného nepreukázal, že skutkový stav má prvky týchto rozsudkov. Jeho tvrdenia o šikanóznom výklade zákona zo strany daňových úradov nie sú pravdivé a ničím podložené. Naopak, daňový orgán vyšiel žalobcovi v ústrety tým, že z viacerých uložených pokút mu povolil úľavu.

Podľa názoru žalovaného, krajský súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol. Správne orgány postupovali pri uložení pokuty podľa zákonných ustanovení. Žalobca žiada o dodržanie zásady daňovej neutrality, pritom si svojím konaním nesprávne uplatňoval DPH a to, že toto jeho konanie malo negatívny vplyv na štátny rozpočet SR, je jednoznačne vidieť aj z rozdielov dane uvedených v podaných dodatočných daňových priznaniach DPH. Podľa názoru žalovaného, odvolací súd preto nemá dôvod na podanie prejudiciálnej otázky.

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 s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 12. februára 2014 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom období, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 20 ods. 1, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo

- dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a/.

Podľa ods. 2, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.

Podľa § 69 ods. 2 zdaniteľná osoba je povinná platiť daň pri službe a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak ide o službu alebo tovar s miestom dodania v tuzemsku; zdaniteľná osoba nie je povinná platiť daň, ak je zahraničná osoba platiteľom.

Podľa § 49 ods. 1, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa ods. 2, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

Podľa § 51 ods. 1, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru.

Podľa § 70 ods. 1 platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb.

Podľa ods. 2 platiteľ vedie osobitne záznamy o tovare podľa § 8 ods. 4, ktorý bol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, a o tovare podľa § 11 ods. 8, ktorý bol odoslaný alebo prepravený do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 35 ods. 1 písm. f/, zákona o správe daní, správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovvej sadzby Európskej centrálnej banky a súčtu vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane a nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní

Podľa ods. 3, ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie alebo dodatočné hlásenie z rozdielu medzi daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení a vyššou daňou uvedenou daňovým subjektom v dodatočnom daňovom priznaní, alebo v dodatočnom hlásení, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške. Rovnako sa postupuje, ak daňový subjekt dodatočným daňovým priznaním zvýši vlastnú daňovú povinnosť alebo zníži nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní; tento postup sa uplatní aj pri podaní daňového priznania, ktorým sa zníži uplatnené vrátenie dane. Ak daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie, ktorým si znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní, pred vrátením nadmerného odpočtu alebo pred započítaním nadmerného odpočtu, správca dane pokutu neuloží. Ak daňový subjekt opraví dodatočným daňovým priznaním nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní na vlastnú daňovú povinnosť, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní a nadmerným odpočtom uvedeným v daňovom priznaní; ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie pred vrátením nadmerného odpočtu alebo pred započítaním nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške z vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v tomto dodatočnom daňovom priznaní.

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 12 592,10 € podľa § 35 ods. 3 zákona o správe daní zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní a nadmerného odpočtu

uvedeného v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac apríl 2005.

Odvolací súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje aj osobitnú úpravu postihu za správne delikty, ktorých sa daňové subjekty pri plnení resp. neplnení svojich povinností vyplývajúcich zo zákona dopúšťajú.

V predjednávanom prípade je predmetom súdneho prieskumu rozhodnutie o uložení pokuty za správny delikt, ktorého sa žalobca dopustil tým, že v treťom dodatočnom daňovom priznaní priznal, že nesprávne podal daňové priznanie DPH za kalendárny mesiac apríl 2005, v ktorom si pôvodne uplatnil nadmerný odpočet, pričom podľa dodatočného daňového priznania mal v skutočnosti vlastnú daňovú povinnosť. Tvrdenie žalobcu, že bezúročne úveroval štátny rozpočet v predmetnom prípade neobstoí, nakoľko na základe daňového priznania za mesiac apríl 2005 mu bol nadmerný odpočet aj vrátený. Dodatočným daňovým priznaním žalobca priznal, že si uplatnil neoprávnene nadmerný odpočet, keďže v skutočnosti mal vlastnú daňovú povinnosť, t. j. priznal, že neoprávnene používal finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu a správca dane bol povinný uložiť z tohto uvedeného rozdielu dane sankciu podľa § 35 zákona o správe daní, čo aj napadnutým rozhodnutím urobil.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu skutočnosť, že účtovník žalobcu postupoval pri podávaní daňového priznania za mesiac apríl 2005 nesprávne, nemôže byť pripočítaná na ťarchu správcu dane. Pokiaľ žalobca v odvolaní ako aj v žalobe poukazoval na judikatúru SD EU, odvolací súd dáva do pozornosti, že uvedené rozhodnutia sa týkajú princípu daňovej neutrality a zabráneniu dvojitého zdanenia, pričom v predjednávanom prípade išlo o uloženie sankcie za spáchanie správneho deliktu. Z uvedených dôvodov sú na predmetný prípad tieto rozhodnutia neaplikovateľné.

Na záver považuje odvolací súd za dôležité pripomenúť, že vzhľadom na skutkové okolnosti prípadu, t. j. že sankcia bola udelená žalobcovi nie na základe zistení správcu dane (daňová kontrola a miestne zisťovanie), ale na základe zistení samotného žalobcu, že nesprávne postupoval pri uplatňovaní zákona o DPH, bolo povinnosťou žalobcu v správnom konaní predložiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o tom, kedy mu vznikla daňová povinnosť, nárok na odpočet dane, akým spôsobom viedol účtovníctvo, prípadne že (ak vôbec) došlo k dvojitému zdaneniu a pod. Žalobca však tieto dôkazy nepredložil a v odvolaní, rovnako ako v žalobe, uvádzal len všeobecné tvrdenia o tom, že nesprávne údaje v daňovom priznaní boli spôsobené nesprávnym usmernením správcu dane a časovým posunom, od prijatia faktúr od zahraničných dodávateľov zriaďovateľom, do času, kedy sa dostali tieto faktúry do dispozície organizačnej zložky. Pritom však neuviedol o ktoré faktúry, od ktorých dodávateľov, kedy a na aký tovar vystavené sa jedná, nepredložil žiadne zmluvy s dodávateľmi, na základe ktorých sa mali dodávky tovaru, resp. služieb uskutočňovať. Ani v súdnom konaní nepredložil konkrétne doklady preukazujúce jeho tvrdenia, pričom ako uviedol opakovane žalovaný, v administratívnom spise sa tieto doklady nenachádzajú, nakoľko správca dane nevykonával u žalobcu daňovú kontrolu, ani miestne zisťovanie a nie je povinnosťou správcu dane, ani žalovaného a napokon ani súdov pri súdnom prieskume vyhľadávať za žalobcu dôkazy svedčiace v jeho prospech.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch

stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.