

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **L. GmbH, B. S. X., D., N., L. GmbH** – organizačná zložka, so sídlom P. č. X., B., zastúpeného advokátom: *JUDr. Ľ. S.*, so sídlom Š. n. č. X., B., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, právny nástupca Daňového riaditeľstva SR, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/222/17674-135591/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava I č. 600/232/165406/09/Slá z 23. septembra 2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 14. júna 2011, č. k. 3S 102/2010-41, jednomyseľne, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo 14. júna 2011, č. k. 3S 102/2010-41 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo 14. júna 2011, č. k. 3S 102/2010-41 podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/222/17674-135591/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava I č. 600/232/165406/09/Slá z 23. septembra 2009, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 21.905,10 € podľa § 35 ods. 3 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 o správe daní“) z rozdielu nadmerného odpočtu vyplývajúceho z podaného dodatočného daňového priznania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2004.

Krajský súd po oboznámení sa s rozhodnutiami správcu dane a žalovaného zistil, že oba správne orgány uložili pokutu podľa § 35 ods. 3 zákona o správe daní subjektu, t.j. organizačnej zložke, ktorá nemá právnu subjektivitu, a preto podľa názoru krajského súdu nemôže byť povinnou osobou a teda daňové orgány pochybili, keď uložili povinnosť – pokutu nespôsobilému subjektu. V označení daňového subjektu mal byť zapísaný subjekt, tak ako to uvádza žalobca v žalobe. Ďalej sa v odôvodnení rozhodnutia krajského súdu uvádza, že krajský súd sa ďalej nemohol zaoberať hmotnoprávnou stránkou žaloby, a to či pokuta vyúčtovaná správcom dane a potvrdená žalovaným je v súlade so zákonom o správe daní a zákonom o DPH, nakoľko žalovaný nepredložil súdu kompletný administratívny spis.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal zrušenia uvedeného rozhodnutia a vrátenia veci krajskému súdu na nové konanie, nakoľko podľa jeho názoru krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Žalovaný poukázal na to, že správca dane na základe žiadosti subjektu, podľa ust. § 4 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (po vstupe SR do EÚ zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ust. § 4), zaregistroval za platiteľa dane z pridanej hodnoty zahraničnú osobu s obchodným menom L.GmbH s dodatkom, organizačná zložka. Podľa jeho názoru zo znenia Obchodného zákonníka vyplýva, že obchodným menom sa rozumie názov, pod ktorým podnikateľ vykonáva právne úkony pri svojej podnikateľskej činnosti. Právne úkony vykonával podnikateľ pri svojej podnikateľskej činnosti, teda zahraničná osoba. Bola dodržaná podmienka, že je potrebné uviesť obchodné meno podnikateľa, pretože organizačná zložka mala totožný obchodný názov, ako jej zriaďovateľ zahraničná osoba L.GmbH. Organizačná zložka obsahovala obchodné meno podnikateľa a dodatok, že ide o organizačnú zložku a zaregistrovaný subjekt mal ako platiteľ práva a povinnosti, ktoré mu z registrácie vyplývali. Nikdy v priebehu registrácie za platiteľa dane žalobca nenamietal, že nemá právnu subjektivitu. Preto podľa jeho názoru boli rozhodnutia správnych orgánov vydané voči správne označenému subjektu.

Pokiaľ krajský súd v rozhodnutí uviedol, že žalovaný nepredložil súdu kompletný administratívny spis, žalovaný poukázal na to, že na základe výzvy krajského súdu zo dňa 20.4.2011, č. k. 3S 101/2010-29, doručil do podateľne dňa 11.5.2011 doklady, ktoré boli odstúpené od správcu dane z administratívneho spisu. Bolo predložené k predmetnému zdaňovaciemu obdobiu daňové priznanie DPH, dodatočné priznania, rozhodnutia, ktorými správca dane uložil pokuty na podané rozdiely dane z dodatočných daňových priznaní a žiadosti platiteľa o odpustenie pokuty, t.j. všetky predmetné doklady týkajúce sa daného prípadu, boli krajskému súdu predložené. Namietal, že z napadnutého rozsudku nie je jasné, čo ešte krajský súd chcel v danej veci, aby žalovaný predložil. Žalovaný v sprievodnom liste k predloženým dokladom upozornil krajský súd, že správca dane žalobcovi na jeho žiadosť, časť uloženej pokuty, ktorá je predmetom súdneho preskúmania, už odpustil. Preto podľa jeho názoru mal krajský súd k dispozícii všetky doklady z administratívneho spisu potrebné na rozhodnutie vo veci.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril podaním z 26. septembra 2011, doplneným podaním zo 14. novembra 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, prípadne prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru Európskej únie predbežnú otázku týkajúcu sa neutrality dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja 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 a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. I/222/17674-135591/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava I

č. 600/232/165406/09/Slá z 23. septembra 2009 a v prvom rade posúdenie otázky, či správne orgány postupovali v súlade so zákonom, keď v rozhodnutiach ako daňový subjekt označili L. GmbH – organizačná zložka, IČO: X., DIČ: X., P. X., B..

Preskúmané rozhodnutia ukladali pokutu L. GmbH – organizačná zložka, ktorá je zapísaná v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I, oddiel Po, vložka číslo X./B, zriaďovateľom ktorej bola spoločnosť podnikajúca pod obchodným menom L.GmbH, zapísaná v obchodnom registri B Úradného súdu D..

Predmetom konania, ktoré v danej veci viedlo k uloženiu pokuty, bolo posúdenie, či organizačná zložka zahraničnej právnickej osoby s právom podnikat' na území Slovenskej republiky mohla byť sama aj subjektom daňového konania na území Slovenskej republiky.

Podľa § 7 ods. 1 Obchodného zákonníka, organizačnou zložkou podniku sa rozumie odštepny závod alebo iný organizačný útvar podniku podľa tohto zákona alebo osobitného zákona. Odštepny závod je organizačná zložka podniku, ktorá je ako odštepny závod zapísaná v obchodnom registri. Pri prevádzkovaní odštepneho závodu sa používa obchodné meno podnikateľa s dodatkom, že ide o odštepny závod.

Podľa ods. 2, obdobné postavenie ako odštepny závod má aj iná organizačná zložka, ak zákon ustanovuje, že sa zapisuje do obchodného registra.

Podľa § 9 ods. 2, obchodné meno obchodných spoločností a družstva je názov, pod ktorým sú zapísané v obchodnom registri. To platí aj pre právnické osoby, ktoré sa zapisujú do obchodného registra na základe osobitného zákona. Súčasťou obchodného mena právnických osôb je aj dodatok označujúci ich právnu formu.

Podľa § 21 ods. 1, zahraničné osoby môžu podnikat' na území Slovenskej republiky za rovnakých podmienok a v rovnakom rozsahu ako slovenské osoby, pokiaľ zo zákona nevyplýva niečo iné.

Podľa ods. 2 zahraničnou osobou sa na účely tohto zákona rozumie fyzická osoba s bydliskom alebo právnická osoba so sídlom mimo územia Slovenskej republiky. Slovenskou právnickou osobou na účely tohto zákona sa rozumie právnická osoba so sídlom na území Slovenskej republiky.

Podľa ods. 3 podnikaním zahraničnej osoby na území Slovenskej republiky sa rozumie na účely tohto zákona podnikanie tejto osoby, ak má podnik alebo jeho organizačnú zložku umiestnenú na území Slovenskej republiky.

Je nesporné, že organizačná zložka v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka nie je samostatným právnym subjektom, ale iba časťou podniku podnikateľa. Z toho dôvodu musí organizačná zložka používať obchodné meno podnikateľa, čím je zvýraznené, že nemôže vystupovať pod vlastným menom, lebo nie je subjektom práva. Zároveň jej zo zákona vyplýva povinnosť pripojiť k obchodnému menu dodatok, z ktorého je nepochybné, že ide o organizačnú zložku. Právne úkony môžu byť platne uskutočnené len pod obchodným menom podnikateľa, ku ktorému organizačná zložka patrí.

Senát Najvyššieho súdu SR považuje na tomto mieste za potrebné zdôrazniť, že **vymedzenie právnej subjektivity právnickej osoby podľa ustanovení Obchodného zákonníka nemožno stotožniť s vymedzením právnej subjektivity v správnom. t.j. aj v daňovom konaní.**

Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, **zdaniteľnou osobou** je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa odseku 2 citovaného zákonného ustanovenia, **ekonomickou činnosťou** (ďalej len „podnikanie“) **sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb** vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť.

Organizačná zložka zahraničnej právnickej osoby, ktorá je zapísaná v Obchodnom registri na území Slovenskej republiky, môže na základe takéhoto zápisu v Slovenskej republike podnikat' v rozsahu, ktorý je uvedený v zápise ako predmet jej činnosti a v rámci podnikania vlastnými úkonmi nadobúdať práva a brať na seba povinnosti. V rozsahu svojich oprávnení mohla byť preto aj organizačná zložka žalobcu subjektom daňového konania, lebo mohla nadobúdať práva a brať na seba povinnosti a v obmedzenom rozsahu mohla samostatne konať.

Pri posudzovaní daňovej subjektivity je rozhodujúcou skutočnosť, že daňová povinnosť daňového subjektu, ktorá je podľa právneho poriadku Slovenskej republiky verejnoprávnej povahy, vzniká na základe skutočností ustanovených zákonom. V prípade daňovej povinnosti platiteľ dane vystupuje voči orgánu verejnej moci, ktorý rozhoduje o jeho právach a povinnostiach, pričom jeho postavenie nie je rovnoprávne a obsah rozhodnutia nezávisí od vôle subjektu.

Na základe uvedeného možno konštatovať, že daňová subjektivita je determinovaná skutočnosťou, že v daňovom konaní nejde o súkromnoprávny ale o verejnoprávny vzťah daňového subjektu k štátu.

Ak teda v zmysle zápisu v obchodnom registri organizačná zložka žalobcu mohla podnikat' na území Slovenskej republiky, mohla zároveň aj nie byť zodpovednosť za porušenie právnych povinností pri vykonávaní svojich podnikateľských aktivít a to v takom rozsahu, v akom jej bolo umožnené na slovenskom území podnikat'. Na tomto mieste považuje odvolací súd za potrebné tiež uviesť, že organizačná zložka má zásadne obmedzenú daňovú povinnosť. To znamená, že organizačná zložka žalobcu mohla byť zdaňovaná iba z príjmov dosiahnutých na území Slovenskej republiky, pričom technika zdanenia je podobná ako pri slovenských subjektoch.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti sa senát Najvyššieho súdu SR v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou žalovaného, že námietku žalobcu o neexistencii daňovej a následne aj sankčnej povinnosti organizačnej zložky zahraničnej právnickej osoby v rámci daňových konaní nie je možné akceptovať.

Pokiaľ krajský súd uviedol, že hmotnoprávnou stránkou žaloby sa nemohol zaoberať pre neúplnosť administratívneho spisu, odvolací súd pripomína, že § 250j ods. 3 OSP uvádza tento dôvod zrušenia rozhodnutia správneho orgánu ako samostatný dôvod, proti ktorému nie je prípustné odvolanie, avšak len v prípade, ak pre nekompletnosť administratívneho spisu nemožno rozhodnutie preskúmať. Dôsledok, t.j. nepreskúmateľnosť rozhodnutia musí byť spôsobený chýbajúcimi dokladmi. Úlohou krajského súdu je potom v rozhodnutí, ktorým zrušuje rozhodnutie správneho orgánu pre neúplnosť administratívneho spisu uviesť, ktorú

časť rozhodnutia preskúmať nemohol, resp. aké skutočnosti nemohol preveriť, v dôsledku chýbajúcich dokladov. Z napadnutého rozsudku krajského súdu však tieto skutočnosti zistiť nemožno.

Podľa § 221 ods. 1 písm. h) súd rozhodnutie zruší, len ak súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti odvolací súd s poukazom na citované ustanovenie § 221 ods. 1 písm. h) napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V ďalšom konaní bude povinnosťou krajského súdu postupovať v naznačenom smere, po prípadnom vyžiadaní kompletného na vec sa vzťahujúceho administratívneho spisu, zaoberať sa aj hmotnoprávnou stránku žaloby tak, aby bolo možné zistiť jeho právne posúdenie veci (právnym posúdením veci je treba rozumieť činnosť súdu, pri ktorej súd zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu úpravu na zistený skutkový stav), pokiaľ ide o zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného, vo veci opätovne rozhodnúť, pričom zároveň rozhodne aj o trovách tohto odvolacieho konania, podľa § 224 ods. 3 OSP a svoje rozhodnutie aj náležite odôvodní, podľa § 157 ods. 2 OSP.

Podľa ust. § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1.1.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave (podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica), odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

S poukazom na uvedené skutočnosti odvolací súd rozhodol spôsobom uvedeným vo výrokovej časti tohto uznesenia.

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 1.5.2011).

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

V Bratislave, dňa 24. októbra 2012

**JUDr. Jozef Hargaš, v. r.**

**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth