

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/44/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200642
Dátum vydania rozhodnutia:	19.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200642.1

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: C.. P. X., F. M. č. XXXX/X, XXX XX Z., zastúpený: JUDr. Petra Lukáčová, advokát so sídlom Mostná č. 72, 949 01 Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. č. 63, Banská Bystrica, právny nástupca Daňového riaditeľstva Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/12357-62959/2011/990013-r zo 14. júna 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/16/2011-89 z 19. januára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/16/2011-89 z 19. januára 2012, **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 Nitre rozsudkom č. k. 26S/16/2011-89 z 19. januára 2012 zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/224/12357-62959/2011/990013-r zo 14. júna 2011, ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu - Daňového úradu Topoľčany (ďalej len „správca dane“) č. 642/230/11304/11/Kuc zo 16. marca 2011 a č. 642/230/6492/11/Kuc zo 14. februára 2011, ktorými správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 36 225,63 eura. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca, ktorý v zdaňovacom období roku 2009 nevykonával podnikateľskú činnosť, podal 19. marca 2010 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, v ktorom si okrem príjmov podľa § 7 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DP“) v celkovej výške 26 067,63 eura uviedol aj príjmy dosiahnuté v zmysle § 8 zákona o DP vo výške 360 846,26 eura, z toho boli príjmy z prevodu cenných papierov (§ 8 ods. 1 písm. e/) vo výške 170 185,05 eura a iné príjmy z príležitostných činností (§ 8 ods. 1 písm. a/) vo výške 190 661,21 eura. Výpočítanú daňovú povinnosť daňový subjekt v termíne uhradil.

Dňa 23. júla 2010 podal žalobca dodatočné daňové priznanie, v ktorom si znížil príjmy dosiahnuté v zmysle § 8 zákona o DP o sumu 190 661,21 eura, vyčíslil si daňovú povinnosť v sume 4877,16 eura a zároveň požiadal o vrátenie daňového preplatku vo výške 35 501,13 eura. Súčasťou dodatočného daňového priznania bol znalecký posudok č. 27/2010, ktorý bol podkladom pre podanie dodatočného daňového priznania.

Správca dane na základe oznámenia č. 642/320/40675/2010/Ges zo 16. augusta 2010 zahájil 26. augusta 2010 u daňového subjektu kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 a zároveň vydal Rozhodnutie o prerušení konania vo veci vrátenia preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby č. 642/230/40514/10/Kuc zo 16. augusta 2010.

V rámci vykonanej daňovej kontroly správca dane zistil, že žalobca si dodatočným daňovým priznaním znížil príjmy dosiahnuté v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DP o sumu 190 661,21 eura, ktorá predstavovala príjem vo forme zmluvnej pokuty, ktorá bola žalobcovi vyplatená v zmysle Dohody akcionárov, uzatvorenej v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti TOPVAR, a.s. Predaj akcií spoločnosti TOPVAR, a.s., Topolčany bol uskutočnený na základe Zmluvy o predaji a kúpe akcií, uzatvorenej medzi žalobcom ako predávajúcim a spoločnosťou SABMiller Europe B.V. ako kupujúcim dňa 6. mája 2006, Dohody meniacej a dopĺňajúcej Zmluvu o predaji a kúpe akcií zo 6. mája 2006 a Dohody akcionárov o spolupráci zo 6. mája 2006. V liste zo 4. septembra 2009 adresovanom spoločnosťou PIVOVARY TOPVAR, a.s. okrem iných i žalobcovi sa uvádza, že podľa článku 3.1. vyššie uvedenej akcionárskej dohody sa kupujúci (právny predchodca spoločnosti PIVOVARY TOPVAR, a.s.) zaviazal zrealizovať investičný plán, ktorý posilní výrobné zariadenia v Topolčanoch tak, aby umožňovali výrobu až jedného milióna hektolitrov piva ročne, využijúc pritom modernú technológiu a to nie neskôr, ako v deň pripadajúci na tretie výročie Dňa Druhej uzávierky. V prípade, ak kupujúci nezrealizuje posilnenie výroby v lehote uvedenej v dohode, zaväzuje sa zaplatiť zmluvnú pokutu vo výške 1 000 000 USD predávajúcim a tým sa bude považovať povinnosť kupujúceho za splnenú. Uvedený záväzok mal byť splnený najneskôr do 31. augusta 2009. Spomínaným listom PIVOVAR TOPOLEČANY, a.s. žalobcovi (a ostatným predávajúcim) oznámil zámer splniť si povinnosť zaplatiť predmetnú pokutu a za týmto účelom žiadal o poskytnutie údajov umožňujúcich realizáciu platby pokuty.

Podľa zistení správcu dane a žalovaného kupujúci poukázal 29. septembra 2009 bankovým prevodom na účet žalobcu príslušnú časť pokuty vo výške 190 661,21 eura. Žalobca si uvedenú sumu zahrnul v zmysle § 8 ods. 1 zákona o DP do zdaniteľných príjmov za rok 2009 a zaplatil z nej daň. Následne požiadal 15. júla 2010 Znalecký ústav HZ, s.r.o. Bratislava o vypracovanie znaleckého posudku a na základe vysloveného znaleckého názoru si podal vyššie uvedené dodatočné daňové priznanie, v ktorom si o sumu 190 661,21 eura znížil príjmy uvedené v § 8 ods. 1 zákona o dani z príjmov a požiadal správcu dane o vrátenie dane v sume 35 501,13 eura.

Krajský súd zdôraznil, že z hľadiska hmotnoprávneho posúdenia prejednávanej veci je v danom prípade rozhodujúce, či žalobcom namietaný príjem vo forme pokuty, ktorá bola žalobcovi vyplatená v zmysle Dohody akcionárov o spolupráci uzatvorenej v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti TOPVAR, a.s. je príjmom oslobodeným od dane z príjmov fyzických osôb.

Vo vzťahu k uvedenému krajský súd poznamenal, že žalobca v prvostupňovom konaní pred správcom dane a ani v odvolacom konaní pred žalovaným nepredložil samotnú Dohodu akcionárov o spolupráci uzatvorenej v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti TOPVAR, a.s., ktorá mala byť uzavretá 6. mája 2006 a na základe ktorej mala byť žalobcovi vyplatená zmluvná pokuta vo výške 190 661,21 eura, avšak túto pokutu v zhode so znaleckým posudkom, ktorý predložil, prezentuje ako zmluvnú pokutu. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázanie skutočností majúciich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní znáša daňový subjekt, čiže v danom prípade žalobca. Tento však v daňovom konaní správcovi dane nepredložil vyššie uvedenú Dohodu akcionárov o spolupráci, čím samotný žalobca znemožnil právne posúdenie charakteru zmluvného dojednania, na základe ktorého mu bolo poskytnuté plnenie vo výške 190 661,21 eura zo strany spoločnosti PIVOVARY TOPVAR, a.s.

Krajský súd rovnako, ako daňové orgány, považoval žalobcom predložený znalecký posudok vypracovaný pre žalobcu Znaleckým ústavom HZ, s.r.o. pod č. 27/2010 z 20. júla 2010 za irelevantný a to nielen z dôvodov uvádzaných žalovaným v napadnutom rozhodnutí. Úlohou znalca zadanou žalobcom

bolo zodpovedať otázku, či je možné príjem pokuty podľa akcionárskej dohody zaradiť pod oslobodené príjmy - prijatá náhrada škody alebo prijatá náhrada nemajetkovej ujmy, ktoré sú ako oslobodené príjmy uvedené v § 9 ods. 2 písm. i/ zákona o DP. Zo znaleckého posudku je zrejmé, že posudzoval výsostne právnu otázku, či konkrétny príjem podlieha oslobodeniu od dani z príjmov. Znalec si túto otázku dovolil dokonca právne posudzovať bez toho, že by bol mal k dispozícii autentický text „Akcionárskej dohody“, na základe ktorej žalobca uvedený príjem obdržal. Napriek tomu znalec vykonal právnu analýzu právnej povahy dojednania o predmetnej pokute, pričom dospel k záveru, že je zmluvnou pokutou a to bez toho, že by mal text dohody o nej k dispozícii. Vychádzal pritom len z listu zo 4. septembra 2009, ktorý adresovala spoločnosť PIVOVARÝ TOPVAR, a.s. okrem iných i žalobcovi.

Na základe uvedeného krajský súd považoval uvedený znalecký posudok pre účely daňového konania za nepoužiteľný. Posúdenie právnej otázky, či príjem tvrdený žalobcom ako daňovým subjektom spĺňa kritériá pre oslobodenie od príslušnej dane podľa niektorého z ustanovení § 9 zákona o DP, prináleží výlučne daňovým orgánom a v prípade preskúmania ich rozhodnutí súdu. Posúdenie tejto právnej otázky nemôže byť za žiadnych okolností predmetom znaleckého dokazovania už zo svojej povahy, pretože toto môže slúžiť výlučne na objasnenie skutkových okolností vyžadujúcich také odborné znalosti, ktorými vo veci rozhodujúci orgán nedisponuje a ktoré sú pre právne posúdenie veci nevyhnutné výlučne ako súčasť skutkového stavu veci. Žalobca v prvostupňovom ani odvolacom daňovom konaní neprodukoval žiaden taký dôkaz, ktorý by nasvedčoval, že jeho príjem v rozhodnom zdaňovacom období roku 2009 vo výške 190 661,21 eura by mali daňové orgány dôvod subsumovať pod akýkoľvek príjem fyzickej osoby oslobodený od dane z príjmu podľa ktoréhokoľvek z ustanovení § 9 zákona o DP.

Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca sa snaží inštitút zmluvnej pokuty prezentovať tak, že dojednaná zmluvná pokuta v každom konkrétnom prípade reálne plní v prípade jej vyplatenia aj funkciu paušalizovanej náhrady škody. Povinnosť zmluvnej strany zaplatiť druhej zmluvnej strane zmluvnú pokutu pri porušení zmluvnej povinnosti, na ktorú bola dojednaním viazaná vzniká zásadne bez ohľadu na tú skutočnosť, či porušením predmetnej zmluvnej povinnosti bola strane zo zmluvnej pokuty oprávnenej spôsobená akákoľvek škoda (§ 544 ods. 1 Občianskeho zákonníka). Podľa názoru krajského súdu však funkciu paušalizovanej náhrady škody vyplývajúcu z § 544 ods. 2 Občianskeho zákonníka môže zmluvná pokuta plniť výlučne v prípade, ak porušením povinnosti, na ktorú sa zmluvná pokuta vzťahuje bola druhej zmluvnej strane navyše spôsobená i škoda. Žalobca ničím nepreukázal, že porušením zmluvnej povinnosti zo strany spoločnosti PIVOVARÝ TOPVAR, a.s., na ktorú mala byť viazaná jej povinnosť zaplatiť žalobcovi zmluvnú pokutu, bola žalobcovi zo strany uvedenej spoločnosti spôsobená i akákoľvek škoda. Takúto skutočnosť dokonca ani nikdy netvrdil. Krajský súd preto nevidel dôvod, prečo by vyplatenie uvedenej zmluvnej pokuty malo byť vnímané ako náhrada škody a teda príjem od dani z príjmov oslobodený v zmysle § 9 ods. 2 písm. i/ zákona o DP.

K prezentovaniu dohodnutej zmluvnej pokuty žalobcom, ako akejsi paušalizovanej náhrady nemajetkovej ujmy v zmysle § 13 ods. 2 Občianskeho zákonníka, ktorá by mala plniť funkciu náhrady nemajetkovej ujmy spôsobenej údajným neoprávneným zásahom do práv žalobcu na ochranu jeho osobnosti zo strany spoločnosti PIVOVARÝ TOPVAR, a.s. krajský súd podotkol, že spájanie zmluvnej pokuty s funkciou náhrady nemajetkovej ujmy spôsobenej údajným zásahom do práv žalobcu na ochranu jeho osobnosti postráda akékoľvek právne racion. Podľa názoru krajského súdu ide o dva rôzne a samostatné hmotnoprávne nároky, medzi ktorými v predpisoch hmotného práva (Občianskeho zákonníka, ale ani žiadneho iného hmotnoprávneho predpisu) neexistuje žiaden súvis. Tvrdenie žalobcu, že právo na zaplatenie zmluvnej pokuty viazanej na porušenie konkrétnej zmluvnej povinnosti môže konzumovať i nárok na náhradu nemajetkovej v zmysle § 13 ods. 2 Občianskeho zákonníka a teda plniť i jeho funkciu, nemá v predpisoch hmotného práva akúkoľvek oporu. Krajský súd rovnako ako žalovaný zdôraznil, že určenie výšky náhrady nemajetkovej ujmy v zmysle § 13 ods. 3 Občianskeho zákonníka zákon ponecháva v kompetencii súdu. Žalobca ničím nepreukázal, že by si bol nárok na jej náhradu uplatnil v súdnom konaní a ani to, že by mu sporné peňažné plnenie bolo poskytnuté zo strany spoločnosti PIVOVARÝ TOPVAR, a.s. na základe právneho titulu vyplývajúceho z § 13 ods. 2 Občianskeho zákonníka. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že žalobca nepreukázal ani to, že by jeho príjem vo výške 190 661,21 eura mal charakter plnenia prijatého z titulu náhrady takejto nemajetkovej ujmy a teda, že by v zmysle § 9 ods. 2 písm. i/ zákona o DP mal byť vyhodnotený ako príjem oslobodený od dane z príjmov.

Keďže žalobca nepreukázal, že tento jeho príjem spadá do ktorejkoľvek kategórie taxatívne vymenovaných príjmov oslobodených od dane v zmysle § 9 či akýchkoľvek iných ustanovení zákona o DP (napr. § 5 ods. 7), daňové orgány podľa názoru krajského súdu postupovali správne, ak za zdaňovacie obdobie roka 2009 do základu dane žalobcu zahrnuli i jeho vyššie uvedený sporný príjem a vyrubili mu z neho príslušnú daň z príjmu. Ak v danom prípade ide o príjem z titulu zmluvnej pokuty, tento u nepodnikajúceho žalobcu tvorí základ dane ako ostatný príjem v zmysle § 8 zákona o DP. Výpočet príjmov tvoriacich túto kategóriu zdaňovaných príjmov síce v § 8 cit. zákona explicitne nie je menovaný, do tejto kategórie však v zmysle ich iba demonštratívneho výpočtu (viď § 8 ods. 1 cit. zákona) spadajú všetky ostatné príjmy nomenované v § 5 až 7 cit. zákona, ktoré logicky zároveň nie sú v iných ustanoveniach zákona definované ako príjmy od dane oslobodené.

Ohľadne námietok žalobcu o porušení procesných predpisov zo strany daňových orgánov, o ktorých žalobca tvrdí, že mali vplyv na zákonnosť ich rozhodnutí, krajský súd uviedol, že sa plne stotožňuje s argumentáciou žalovaného, ktorá takéto tvrdenia vyvracia a ktorá je v podstatnej a rozhodujúcej miere citovaná v úvodných častiach odôvodnenia rozsudku krajského súdu.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250 k ods. 1 OSP a ich náhradu neúspešnému žalobcovi nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vráti vec správnym orgánom na ďalšie konanie a rozhodnutie. Nesprávnosť prvostupňového rozhodnutia videl v tom, že krajský súd sa s väčšinou štruktúrovaných žalobných dôvodov žalobcu nevysporiadal čím bolo zmarené jeho právo účinne sa domáhať súdnej ochrany a tiež bol znefunkčnený inštitút právneho štátu garantovaný Ústavou SR.

Zopakoval svoj rozdielny právny názor na zákonnosť procesného postupu správcu dane, keďže v platobnom výmere nebola uvedená adresa správcu dane z ktorého dôvodu je toto rozhodnutie nezákonné, tiež je nezákonné z dôvodu pochybenia v opise skutkového stavu, keď sa v odôvodnení uvádza nesprávne číslo protokolu z daňovej kontroly v dôsledku čoho ide o rozhodnutie v merite veci, ktoré je odôvodnené nesprávnym skutkovým stavom a ako také nemôže mať oporu v zákone.

Zopakoval svoje tvrdenia o tom, že správca dane zmaril zákonný nárok žalobcu na úzku súčinnosť a spoluprácu keď nevyzval žalobcu na odstránenie pochybností alebo predloženie ďalších dôkazov podľa § 41 zákona o správe daní, nevyžiadal si znalecký posudok, hoci ho o to žalobca výslovne žiadal, nevyhovel žiadosti žalobcu o preloženie termínu prerokovania protokolu, lebo sa ho chcel žalobca osobne zúčastniť, a v termíne vytyčenom správcom dane bol v zahraničí, čím správca dane viedol konanie tak, že žalobca bol v ťaživom informačnom deficite a tiež v časovej tiesni;

Uviedol svoju logickú úvahu, že „ekonomika a v rámci nej aj dane sú humanitnou vedou upravenou zákonom - teda úlohou znalca v oblasti daní je aplikovať tieto daňové zákony (na rozdiel od technických a prírodných vied, ktoré spravidla nie sú upravené zákonom). Znalec aplikuje daňové právne predpisy s prihliadnutím na skutkový stav, svoje skúsenosti z praxe a kombinované vedomosti z iných odvetví napríklad účtovníctva. Ak by sme znalci z oblasti daní nepriznali túto úlohu, potom je jeho status zbytočný, a zákon o znalcoch a zákon o daňových poradcov tiež, čo nemohlo byť zámerom zákonodarcu, keď takéto zákony prijal. Keď dvaja robia to isté, nie je to isté. Súdny znalec (daňový poradca) aplikuje daňové právo vo svojom posudku a súd vo svojom rozsudku, samozrejme právne záväzný je len rozsudok. Odoprieť však právo špecializovanému súdnemu znalci v odbore účtovníctvo a dane vysloviť v posudku právny názor na zdanenie, ako to urobil krajský súd, je zjavne nenáležité; úlohou súdu je ich posúdiť, ale nie neprípustiť.“

V dôsledku uvedených procesných pochybení podľa názoru žalobcu daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej získaný nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (§ 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní). V prípade, že použitý bol - celé daňové konanie je zaťažené chybou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

Taktiež namietal, že krajský súd sa vôbec nezaoberal otázkou, či možno prijatú zmluvnú pokutu subsumovať pod oslobodené príjmy podľa § 9 ods. 2 písm. i/ zákona o DP, t. j. pod prijatú náhradu škody, resp. prijatú náhradu nemajetkovej ujmy, pričom sa opätovne odvolával na znalecký posudok,

kde je podrobne súdnym znalcom analyticky odôvodnené, prečo možno prijatú pokutu subsumovať pod oslobodené príjmy, ako aj na vyjadrenie k protokolu, kde je uvedené osobné vyjadrenie žalobcu najmä k téme nemajetkovej ujmy, kde žalobca vyjadruje stanovisko, prečo a do akej miery pociťuje nemajetkovú ujmu - zníženie svojej vážnosti v spoločnosti.

Žalobca v odvolaní uviedol, že podľa jeho názoru zmluvná pokuta a náhrada škody sú samostatné právne inštitúty, ktoré síce nemožno stotožňovať čo do formy (gramaticky, foneticky) ale čo do obsahu, v súlade s jednou zo základných zásad daňového konania podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní - kde obsah má prednosť pred formou, ich stotožňovať možno. Taktiež poukázal na esencijnú vlastnosť právneho štátu - predvídateľnosť rozhodnutí a existujúcu judikatúru ako zdroj informácií o aplikácii práva, preto ak už raz súd vyslovil právny názor, že zmluvná pokuta plní aj funkciu náhrady škody, nemalo by to byť v tomto prípade inak.

Žalobca upozornil odvolací súd, že krajský súd sa podľa jeho názoru nadbytočne zaoberal otázkou, či prijatá pokuta je zmluvná pokuta (strana 20-21 rozsudku). Správny súd skúma vec v medziach žaloby. Prijatá pokuta bola dohodnutá v súkromnej zmluve, preto nepochybne ide o zmluvnú pokutu, a žalobca ani žalovaný to nespochybnili, lebo nejde o pokutu zo zákona, ale zo zmluvy. O náhrade škody možno hovoriť len v priamej príčinnej súvislosti s prijatou zmluvnou pokutou. Príчинná súvislosť (kauzalita), teda podmienenosť faktorov je zjavne preukázaná (úplná, totálna, jednoznačná). Nebyť zastavenia výroby, nebola by vyplatená zmluvná pokuta, nebolo by možné hovoriť o náhrade škody. Preto má prijatá zmluvná pokuta svojim obsahom všetky znaky prijatej náhrady škody, ak sa dôsledne aplikuje povinná zásada daňového konania o prednosti obsahu pred formou podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní. Žalovaný sa neriadil záväznou zásadou daňového konania (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní), podľa ktorej má obsah prednosť pred formou, hoci to žalobca výslovne požadoval. Žalobca dal do pozornosti odvolacieho súdu, že žalovaný sa zásadne vyhýba dôslednému vysporiadaniu s touto kľúčovou námietkou a krajský súd sa jej tiež úplne vyhol, pričom daňové orgány neváhajú použiť § 2 ods. 6 zákona o správe daní vtedy, keď im to vyhovuje k získaniu daňového výnosu, napr. re kvalifikovať formálne dodávateľský vzťah na obsahom závislý vzťah. Žalobca poukázal na to, že zákon platí vždy a treba ho uplatňovať parametricky. Príznačné pre účelový postup žalovaného je jeho konštatovanie citované krajským súdom (rozsudok, strana 15), že § 2 ods. 6 sa nepoužije, lebo by to viedlo k nezdaneniu prijatej sumy.

Žalobca ďalej poukázal na to, že ustanovenie § 17 ods. 19 zákona o DP sa týka podnikajúcich osôb tak, ako to vyplýva z § 6 ods. 6 zákona o DP len podnikajúca osoba vyčísľuje čiastkový základ dane z použitím spoločných ustanovení § 17 až 29 zákona o DP. Žalobca nie je podnikajúcou osobou, a preto sa ho ustanovenie § 17 ods. 19 o zdaňovaní prijatých zmluvných pokút netýka (!) Tento zjavne nesprávny argument žalovaný uvádza aj vo svojom vyjadrení (rozsudok, strana 11), ktoré krajský súd nekriticky prebral. Inak povedané, použitie § 17 ods. 19 je bezpredmetné, teda nič nebráni tomu, aby sa použil § 9 ods. 2 písm. i) zákona o DP.

Taktiež podľa názoru žalobcu bolo preukázané, že prijal náhradu nemajetkovej ujmy, pričom sa opiera o osvojený znalecký posudok, v ktorom je analyticky podrobne tento záver odôvodnený. Žalobca nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že podľa § 13 Občianskeho zákonníka peňažné zadost'učinenie nemajetkovej ujmy môže priznať len súd, lebo ide podľa jeho názoru o reštriktívny výklad nezohľadňujúci ústavné zásady. Podľa článku 152 ods. 4 Ústavy SR výklad a uplatňovanie všetkých zákonov musí byť v súlade s touto ústavou. Podľa článku 2 ods. 3 Ústavy SR platí ústavná zásada, že každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané. Žiadny zákon nerieši všetky situácie, zákonom adresne neupravené situácie sa potom vykladajú podľa ústavných zásad a analógie práva. Občiansky zákonník rieši len situáciu, keď sa strany nedohodnú, a je potrebné rozhodnutie nezávislého súdu. V posudzovanom prípade sa strany vopred dohodli na výške pokuty, ktorú možno následne dôvodne subsumovať pre daňové účely s použitím § 2 ods. 6 zákona o správe daní pod pojem prijatá náhrada škody.

Pokiaľ ide o tvrdené zníženie vážnosti žalobcu v spoločnosti, žalobca upozornil odvolací súd, že rozhodujúci akcionári (žalobca bol jeden z nich) viedli rokovania s novým investorom tak, aby boli zachované širšie spoločenské záujmy v regióne (zachovanie výroby a zamestnanosti, podpora regionálnych aktivít napr. športu), lebo cítili spoločenskú zodpovednosť najmä voči svojim spolupracovníkom a miestnej komunite. Reprivatizácia sa vyjednáva ako balíček podmienok, keby akcionári zohľadňovali len svoje úzke osobné záujmy veľmi pravdepodobne mohli dohodnúť aj lepšiu

cenu akcií, ale v náročnom maratóne rokovaní vyjednali aj klauzulu o zmluvnej pokute (za nerozšírenie výroby), lebo ňou chceli zabezpečiť svoj morálny záväzok o zabezpečení budúcnosti podniku. V týchto súvislostiach je nemajetková ujma žalobcu v priamej príčinnej súvislosti s prijatou zmluvnou pokutou. Príčinná súvislosť (kauzalita), teda podmienenosť faktorov je zjavne preukázaná (úplná, totálna, jednoznačná). Nebyť zastavenia výroby, nebola by vyplatená zmluvná pokuta, nebola by nemajetková ujma. Preto má podľa názoru žalobcu prijatá zmluvná pokuta svojim obsahom všetky znaky prijatej náhrady nemajetkovej ujmy, pričom vznik nemajetkovej ujmy žalobca preukázal rôznymi štruktúrovanými dôkazmi, ako znalecký posudok, vlastné písomné vyjadrenie k protokolu, písomná výpoveď svedkov.

Na záver žalobca podstatu sporu zhrnul tak, že prijal zmluvnú pokutu. Podľa formy je to zdaniteľný príjem. Podľa obsahu je to oslobodený príjem. Pre daňové účely má prednosť obsah pred formou; nemožno vec uzavrieť tak, ako by tato zásada neexistovala. Žalovaný, ani krajský súd sa nevysporiadali s námietkou, čo chýba tomu, aby sa použil § 2 ods. 6 zákona o správe daní. Žalobca dôvodne tvrdí, že pre daňové účely sa musí použiť obsah pojmu, a tento je naplnený (príčinná súvislosť vzniku aj podstatné obsahové znaky).

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril listom z 20. júna 2012, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, nakoľko podľa jeho názoru krajský súd vec správne právne posúdil, pričom poukázal na to, že dôvody uvádzané v odvolaní sú totožné s tými, ktoré žalobca uviedol už v žalobe, ku ktorým sa žalovaný vyjadroval vo svojom vyjadrení k žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

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.supcourt.gov.sk, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozsudok bol verejne vyhlásený 19. júna 2013 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

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

Podľa ods. 2, 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.

Podľa § 250i ods. 3 OSP, pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 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.

Podľa § 3 ods. 1 písm. d/ zákona o DP, predmetom dane z príjmu fyzickej osoby sú aj ostatné príjmy uvedené v § 8.

Podľa 9 ods. 2 písm. i/, od dane sú oslobodené aj prijaté náhrady škôd, náhrady nemajetkovej ujmy.

Podľa § 17 ods. 19, zmluvné pokuty, poplatky z omeškania a úroky z omeškania okrem úrokov z omeškania z úverov platených bankám a prijatých bankami a úrokov v prípade vzniku nepovoleného debetného zostatku na bežnom účte platených bankám a prijatých bankami, sa zahrnú do základu dane u veriteľa po prijatí úhrady alebo u dlžníka po ich zaplatení.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Žalobca v odvolaní namietal, že rozsudok krajského súdu je arbitrárny, nakoľko podľa jeho názoru sa krajský súd s väčšinou štruktúrovaných žalobných dôvodov nevysporiadal, čím bolo zmarené jeho právo účinne sa domáhať súdnej ochrany a tiež bol znefunkčnený inštitút právneho štátu garantovaný Ústavou SR.

V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu, pre posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou najvyššieho súdu bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitrárny) alebo ústavne a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (mutatis mutandis II. ÚS 127/07). Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu SR (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o správe daní a zákona o DP nie je popretím ich zmyslu. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje. Skutočnosť, že sa žalobca s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a najvyšší súd sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05). Vychádzajúc z uvedeného podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu a ani nebol znefunkčnený inštitút právneho štátu garantovaný Ústavou SR.

Pokiaľ žalobca namietal rôzne procesné pochybenia správnych orgánov, ktoré mali podľa jeho názoru vplyv na zákonnosť procesného postupu správcu dane a celej daňovej kontroly, odvolací súd poukazuje na to, že je pravdou, že číslo protokolu z daňovej kontroly uvedené v odôvodnení rozhodnutia žalovaného sa odlišuje od čísla protokolu uvedeného v rozhodnutí správcu dane a rovnako je pravdou, že na rozhodnutí správcu dane zo 14. februára 2011 chýba adresa správcu dane, avšak samotné tieto pochybenia správneho orgánu nemohli mať za následok nezákonnosť jeho postupu a rozhodnutia, pretože pre správnosť rozhodnutia je rozhodujúci jeho výrok a ten bol bezpochyby správny a jednoznačný a ani chýbajúca adresa v záhlaví rozhodnutia nebola znátočná, nakoľko nad všetku pochybnosť bolo jasné, o ktorého správcu dane ide a napokon ani nespôsobilá žalobcom tvrdené následky, keďže ako správne uviedol v napadnutom rozsudku krajský súd, žalobca bez akýchkoľvek problémov so správcou dane písomne komunikoval. Správne preto postupoval krajský súd, keď na tieto pochybenia v zmysle § 250i ods. 3 OSP pri preskúšaní rozhodnutí správnych orgánov neprihliadol.

Odvolací súd sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu aj pokiaľ ide o znalecký posudok a pripomína žalobcovi, že nie je úlohou znalca robiť výklad zákona. Tento je daný v súdnom konaní výlučne do právomoci súdu a v konaní pred správnym orgánom výlučne do právomoci správneho orgánu, pričom okrem iného aj preverenie správnosti právneho názoru správneho orgánu je predmetom súdneho prieskumu. Preto je pre posúdenie veci absolútne irelevantné, ako si zákonné pojmy vykladá znalec. Názor znalca je pre správny orgán a rovnako tak súd, záväzný len v tom prípade, ak sa týka posúdenia skutočností, na ktoré treba odborné znalosti. Je zrejmé, že hoci výklad zákona si môže urobiť ktokoľvek a akokoľvek, na správny výklad zákonných ustanovení sú tiež odborné znalosti potrebné, ale ako bolo vyššie uvedené, v správnom konaní je týmto „odborníkom“ na výklad zákona správny orgán a v súdnom konaní je ním súd. Preto pokiaľ správny orgán odmietol vykonať kontrolný znalecký posudok na výklad zákonného pojmu, postupoval správne a rovnako správne postupoval aj krajský súd. Z uvedených dôvodov mal odvolací súd za preukázané, že krajský súd dospel k správne právnemu záveru, že v postupe a rozhodnutiach správnych orgánov nedošlo k takým procesným pochybeniam, ktoré by mohli spôsobiť to, že by daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom.

Pokiaľ ide o vecné námietky žalobcu uvádzané v odvolaní, v prejednávanej veci bolo potrebné posúdiť, či zmluvnú pokutu, ktorú prijal žalobca je možné posúdiť v zmysle zákona o DP ako príjem,

ktorý podlieha oslobodeniu od dane.

Odvolačný súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, ako i 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 zdôraznenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

Jednou zo základných zásad daňového konania je komplexné posudzovanie dôkazov a všetkých skutočností, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, v ich vzájomnej súvislosti, ako aj jednotlivo, pričom sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 1 a 6 zákona o správe daní). Neušlo pozornosti odvolacieho súdu, že v danom prípade žalobca jednoznačne prijal zmluvnú pokutu, pri zdaňovaní ktorej správny orgán musel postupovať podľa § 17 ods. 19 zákona o DP. Pokiaľ žalobca uvažoval o tom, že by tento úkon mal byť posudzovaný ako náhrada škody odvolávajúci sa na judikatúru najvyššieho súdu v obchodných veciach, odvolací súd je toho názoru, že takáto kvalifikácia v prejednávanej veci absolútne neprichádza do úvahy. Predovšetkým, judikatúra najvyššieho súdu v obchodných veciach v prípade žalobcu neprichádza do úvahy, nakoľko, ako sám namietal v odvolaní, bol zdanený ako fyzická osoba z príjmu plynúceho zo súkromnoprávneho civilného záväzku.

Navyše, zmluvná pokuta napriek tomu, že môže mať s náhradou škody mnoho styčných bodov, nemôže byť s náhradou škody stotožňovaná, aj keď právna teória za určitých okolností pripúšťa, že zmluvná pokuta môže mať povahu paušalizovanej náhrady škody, najmä ak plní reparačný charakter. Avšak, napriek tomu pojem zmluvná pokuta a náhrada škody nemožno zamieňať a už v žiadnom prípade tvrdiť, že pre potreby daňového konania je potrebné bez ďalšieho podľa obsahu nahliadať na príjem zo zmluvnej pokuty ako na príjem z náhrady škody, resp. z nemajetkovej ujmy, ako tvrdí žalobca. Zmluvná pokuta je inštitút svojím obsahom úplne odlišný od náhrady škody v tom zmysle, že ak strany dojednávajú pre prípad porušenia zmluvnej povinnosti zmluvnú pokutu, je účastník, ktorý túto povinnosť poruší, zaviazaný pokutu zaplatiť, aj keď oprávnenému účastníkovi porušením povinnosti nevznikne škoda čo znamená, že k jej vyplateniu dochádza aj v prípade, ak k žiadnej škode nedôjde, čo u náhrady škody neprichádza do úvahy, keďže vznik škody je prvou podmienkou na to, aby nárok na náhradu škody vôbec vznikol. V prípade, ak ku škode dôjde a je dojednaná aj zmluvná pokuta, tak potom skutočne vzniknutá škoda je spodnou hranicou prípadnej súdnej moderácie zmluvnej pokuty. Zmluvná pokuta a podmienky jej dojednávania sú vždy predmetom dohody účastníkov zmluvného vzťahu, a existencia tejto dohody je základným predpokladom pre vznik nároku na vyplatenie zmluvnej pokuty. Aj keď za určitých okolností by bolo možné pripustiť preskúmanie takejto dohody daňovými orgánmi, nie je možné tak urobiť v tomto prípade, nakoľko dohoda o zmluvnej pokute nebola ani v súdnom, ani v správnom konaní zo strany žalobcu predložená. Jej existenciu síce nenamietal, ale samotný obsah a konkrétne podmienky, t. j. napr. či došlo zo strany účastníkov zmluvy k vylúčeniu možnosti žiadať aj náhradu škody, nie sú známe. Žalobca totiž žiadnu dohodu o dojednaní zmluvnej pokuty, obsah ktorej by bolo možné zistiť, nepredložil. Vzhľadom na vyššie uvedené taktiež nemožno akceptovať tvrdenie žalobcu, že zmluvná pokuta je svojím obsahom nemajetkovou ujmu, ktorú má správny orgán v rámci daňového konania zisťovať. Zákon presne stanovuje, v akých prípadoch, za akých okolností a v akých konaniach sa preukazuje a zisťuje vznik nemajetkovej ujmy, a preto úvahy žalobcu, že by to mal robiť v rámci daňového konania správca dane, resp. žalovaný právne absolútne neobstoja, nie sú ničím podložené a javia sa len ako účelové s cieľom dosiahnuť majetkový prospech v podobe daňového preplatku.

Je preto zrejmé, že v prejednávanej veci mal žalobca príjem zo zmluvnej pokuty, ktorý ako taký nepodlieha oslobodeniu z dane z príjmu. Naopak, tento zdaneniu podlieha a zahrnie sa do základu dane b súlade s § 17 ods. 19 zákona o DP. Pokiaľ žalobca namietal, že ustanovenie § 17 ods. 19 zákona o DP sa ho netýka, odvolací súd dáva do pozornosti, že § 17 patrí do štvrtej časti zákona o DP, ktorá má názov „Spoločné ustanovenia“ a vzťahuje sa v primeranom rozsahu tak na právnické ako aj na fyzické osoby.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa s relevantnými námietkami žalobcu.

Skutočnosť, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli

zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v odvolacom konaní pred správnymi orgánmi, rovnako ako v prvostupňovom súdnom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.