



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **Krajská prokuratúra v Bratislave**, Vajnorská 47, Bratislava proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/4945-40622/2005/991192-r zo dňa 28.06.2005, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 2S/273/07-44 zo dňa 05.11.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 273/07-44 zo dňa 05.11.2008 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/222/4945-40622/2005/991192-r zo dňa 28.06.2005 a platobný výmer Daňového úradu Bratislava III

č. 602/230-12024/2005/Šte zo dňa 24.02.2005 zrušil podľa § 250j ods. 2 O.s.p. a vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že z obsahu pripojených administratívnych spisov správnych orgánov súd zistil, že žalovaný rozhodnutím č. 1/222/4945-40622/2005/991192-r zo dňa 28.06.2005 zamietol odvolanie daňového subjektu proti platobnému výmeru správcu dane č. 602/230/12024/2005/Šte. zo dňa 24.02.2005 o vyrubení dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 v sume 319 000,-- Sk v zmysle § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Z.z.. Žalovaný rozhodol na tom skutkovom základe, že daňový subjekt uzatvoril s A. B., o.c.p., a.s. zmluvu o zmenkovom obchode, na základe ktorej zaplatil za vystavenie zmeniek dohodnutú sumu 22 000 000,-- Sk, pričom za rok 2001 obdržal zo zmenkového obchodu výnos v celkovej sume 1 440 000,--Sk. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením splnomocneného zástupcu daňového subjektu, že platiteľ dane bol v tomto prípade povinný zrazenú daň odvieť správcovi dane a mal za to, že daňový subjekt mal povinnosť podať za sledované zdaňovacie obdobie priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Poukázal na to, že zákon č. 366/1999 Z.z. v § 36 neupravuje všeobecne pojem cenných papierov zdaňovaných osobitnou sadzbou dane, ale vymenúva jednotlivé druhy cenných papierov alebo k nim priradovaný výnos, ktoré podliehajú osobitnej sadzbe dane vyberanej zrážkovou daňou platiteľom pri zdroji. Podľa názoru žalovaného, aj keď sa zmenka zaraďuje medzi dlžné cenné papiere, ak je obstaraná za účelom obchodovania, pre zmenkový výnos či úrok zo zmenky nie je určená osobitná sadzba dane a teda takýto výnos sa zdaňuje ako súčasť základu dane z príjmov, u právnickej osoby sadzbou dane v súlade s § 21 zákona č. 366/1999 Z.z.

Na podnet daňového subjektu podal prokurátor Krajskej prokuratúry v Bratislave protest prokurátora proti právoplatného rozhodnutiu žalovaného č. 1/222/4945-40622/2005-991192-r zo dňa 28.06.2005, ktorému Ministerstvo financií SR ako ústredný orgán štátnej správy rozhodnutím č. MF/022817/2007-721 zo dňa 21.08.2007 nevyhovel. Rozhodnutie o nevyhovení protestu prokurátora nadobudlo právoplatnosť dňa 30.08.2007.

V skutkovo i právne obdobnej právnej veci Krajský súd v Bratislave rozsudkom č.k. 2S 271/05-33 zo dňa 25.10.2006 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1/222/4945-40618/2005/991192-r zo dňa 28.06.2005 i prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230-12022/2005/Šte. zo dňa 24.02.2005 o vyrubení dane z príjmov

tomu istému daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie roku 2000, pričom základom dane bol taktiež zmenkový výnos zo zmluvy o zmenkovom obchodne uzavretej so spoločnosťou A. B., o.c.p., a.s. V uvedenej veci mal Krajský súd v Bratislave za to, že daňové orgány posúdili vec po právnej stránke nesprávne, dôvodiac, že výnos zo zmeniek je výnosom z iných cenných papierov na roveň postaveným výnosom z cenných papierov explicitne uvedených v § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 zákona č. 366/1999 Z.z., ktorý podlieha osobitnej sadzbe dane 15%. Vychádzal aj zo žalobcom predloženého dôkazu, ktorým bolo Opatrenie Ministerstva financií SR č. 3177/1998 –KM, ktorým sa ustanovuje účtovná osnova a postupy účtovania pre podnikateľov (uverejnené vo Finančnom spravodajcovi čiastka 13/1998), podľa ktorého zmenky slúžiace ako prostriedok na získanie či na poskytnutie peňažných prostriedkov sú dlžnými cennými papiermi, ktoré sú postavené na roveň podielovým listom, dlhopisom, vkladovým certifikátom, depozitným certifikátom, pokladničným poukážkam a vkladovým listom. Súd zaujal názor, že neurčito a nejednoznačne formulovaná zákonná úprava nemôže byť účastníkovi správneho konania na ujmu, pričom konštatoval, že z ustanovenia § 36 zákona č. 366/1999 Zb. nie je možné prijať jednoznačný právny záver, že zmenkový výnos nie je možné považovať za výnos z iných cenných papierov postavených na roveň dlhopisom, na ktoré sa vzťahuje osobitná sadzba dane 15%. Z toho súd vyvodil, že v zmysle § 49 zákona č. 366/1999 Z.z. O. ako daňovník, ktorý nie je založený ani zriadený na podnikanie, nebol povinný podať daňové priznanie, nakoľko mal iba príjmy, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou dane. Súd dal teda za pravdu daňovému subjektu, že zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 a § 42 zákona č. 511/1992 Z.z. neboli v uvedenom prípade dodržané, nakoľko výnos zo zmeniek možno považovať za príjem, ktorý podlieha osobitnej sadzbe dane a preto daň podľa § 52 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. bol povinný zraziť a odviesť správcovi dane platiteľ dane, od ktorého sa táto daň mala vymáhať.

Podľa § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 zákona č. 366/1999 Z.z. osobitná sadzba dane je 15% z výnosov z podielových listov, z výnosov z dlhopisov, z výnosov z vkladových certifikátov, depozitných certifikátov, pokladničných poukážok, vkladových listov a z iných cenných papierov im na roveň postavených.

Súd je naďalej toho názoru, že úverová zmenka je svojou povahou dlžným cenným papierom, rovnako ako podielové listy, dlhopisy, vkladové a depozitné certifikáty, pokladničné poukážky a vkladové listy, ktoré zákon č. 366/1999 Zb. v ustanovení § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 explicitne upravuje ako cenné papiere, z ktorých výnosy sa zdaňujú osobitnou

sadzbu dane 15%. Pokiaľ však toto ustanovenie určuje rovnaký režim zdaňovania aj pre výnosy z iných cenných papierov postavených na roveň uvedeným cenným papierom, potom za daného právneho stavu, aj s prihliadnutím na Opatrenie Ministerstva financií SR č. 3177/1998 –KM, ktorým sa ustanovuje účtovná osnova a postupy účtovania pre podnikateľov (uverejnené vo Finančnom spravodajcovi v čiastke č. 13/1998), niet dôvodu tento zdaňovací režim nepriznať i výnosom, ktoré v roku 2001 dosiahol daňový subjekt z úverových zmeniek od spoločnosti A. B., o.c.p., a.s. Bolo by v rozpore s princípom právnej istoty, ktorý je základom právneho štátu (Článok 1 ods. 1 Ústavy SR), keby nejednoznačnosť právnej úpravy v oblasti verejného práva, osobitne práva daňového, ktorú je nutné v súvislosti s výkladom citovaných ustanovení pripustiť, bola na ujmu v dobrej viere konajúcemu daňovému subjektu, ktorý nebol založený ani zriadený na podnikanie a vychádzal z predpokladu, že výnos z predmetnej zmenky je príjmom, z ktorej zrazí daň platiteľ osobitnou sadzbou v zmysle § 36 ods. 2 písm. c/ bod. 2 zákona č. 366/1999 Z.z.. Z uvedených dôvodov teda súd v zhode so žalobcom konštatoval, že daňový subjekt v danom prípade nemal povinnosť podávať daňové priznanie a preto zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 a § 42 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. neboli splnené.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. V uvedenej veci je rozdiel v právnom názore žalobcu, súdu a žalovaného na interpretáciu a aplikáciu ustanovenia § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 zákona č. 366/1999 Z.z. Súd je toho názoru, že úverová zmenka je svojou povahou dlžným cenným papierom, rovnako ako podielové listy, dlhopisy, vkladové a depozitné certifikáty, pokladničné poukážky a vkladové listy, ktoré zákon č. 366/1999 Zb. v ustanovení § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 explicitne upravuje ako cenné papiere, z ktorých výnosy sa zdaňujú osobitnou sadzbou dane 15%. Žalovaný zastáva názor, že výnos zo zmenky plynúci O.,daňovníkovi, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie, mal byť zahrnutý do základu dane tohto daňovníka a zdanený sadzbou vyplývajúcou z § 21 zákona o daniach z príjmov. Na tento prípad nie je možné použiť znenie § 52 ods. 1 a 3 cit. zákona, podľa ktorého je zrážku dane povinný vykonať platiteľ dane pri výplate, poukázaní alebo pripísaní úhrady v prospech daňovníka, pričom jej nezrazenie je vymáhané od tohto platiteľa ako jeho daň. Podľa § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov bolo možné zdaňovať osobitnou sadzbou dane výnos u ďalších cenných papierov, ktoré majú porovnateľné vlastnosti ako tu vymenované druhy cenných papierov (podielové listy, vkladové a depozitné certifikáty, vkladové listy). Na príjmy z cenných papierov, ktoré tu nie sú priamo, alebo

nepriamo uvedené, nemožno použiť zrážkovú daň) v súlade so znením § 1 ods. 1 písm. h/ zákona č. 600/1992 Zb. o cenných papieroch v znení neskorších predpisov je zmenka cenným papierom, ale právna úprava zmeniek je vymedzená zmenkovým, a šekovým zákonom č. 191/1950 Zb., ktorým sa riadi i vydávanie a obchodovanie depozitných zmeniek, ktoré slúžia na zabezpečenie úveru, pohľadávok a pod. Zmenka sa zaraďuje medzi dlžný cenný papier, ak je obstaraný za účelom obchodovania. Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že pre zmenkový výnos, či úrok zmenky nie je určená osobitná sadzba dane, a teda zmenkový výnos (úrok) i napriek skutočnosti, že v súlade so zákonom č. 600/1992 Zb. o cenných papieroch v znení neskorších predpisov je zmenka cenným papierom, je zmenkový výnos zdaňovaný ako súčasť základu dane z príjmov, a to u právnickej osoby sadzbou dane v súlade s ustanovením § 21 zákona o daniach z príjmov. Poukazuje aj na názor Ministerstva financií SR vyjadrený v rozhodnutí MF/022817/2007-721 zo dňa 21.08.2007.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 19.01.2009 k odvolaniu žalovaného navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že Krajský súd v Bratislave sa v napadnutom rozsudku stotožnil s dôvodmi, ktoré žalobca uviedol v žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods. 1 O.s.p.) , bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd v zmysle § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c O.s.p. potvrdzuje vecnú správnosť výroku rozsudku súdu prvého stupňa i celkového odôvodnenia, ktoré najvyšší súd nepovažuje za potrebné doplniť ani pozmeniť. Úverová zmenka je svojou povahou dlžným cenným papierom, rovnako ako podielové listy, dlhopisy, vkladové a depozitné certifikáty, pokladničné poukážky a vkladové listy, ktoré zákon č. 366/1999 Zb. v ustanovení § 36 ods. 2 písm. c/ bod 2 explicitne upravuje ako cenné papiere, z ktorých výnosy sa zdaňujú osobitnou sadzbou dane 15%.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 26. februára 2009

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková