

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu **R. F.**, bytom D.X.D., IČO: X., zastúpený **JUDr. D. H.**, advokátkou so sídlom v B., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/1446-20394/2008/995312-r z 21. februára 2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/32/2008-84 z 08. decembra 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/32/2008-84 z 08. decembra 2010 **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 :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/226/1446-20394/2008/995312-r zo dňa 21. februára 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu D. č. 657/320/45320/2007/Dur zo dňa 18. decembra 2007, ktorým bolo zriadené záložné právo na zabezpečenie istej nesplatenj daňovej pohľadávky na dani z príjmov fyzických osôb v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura) vyplývajúcej z dodatočného platobného výmeru

č. 657/230/43294/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 1.084.298 Sk (35.992,10 eura) a dodatočného platobného výmeru č. 657/230/4337/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2006 v sume 3.424.737 Sk (113.680,44 eura) k nehnuteľnostiam daňového dlžníka:

- bytu č. 16 na 3. poschodí, vchod č. 32, nachádzajúci sa v bytovom dome súp. č. X., postavenom na pozemku parc. č. X., zapísaný u Správy katastra D. na LV č. X. pre k. ú. V. v celosti na vlastníka R. F., SNP č. X./32-16, r. č. X. včítane podielu na spoločných častiach a zariadeniach domu v podiel 7299/227985 na uvedeného vlastníka,
- rodinného domu súp. č. X. na pozemku parc. č. X., zastavané plochy a nádvorcia parc. č. X. o výmere 541 m<sup>2</sup>, zapísaný u Správy katastra N. na LV č. X. pre k. ú. Z. v celosti na vlastníka R. F., SNP č. X./32-16, r. č. X..

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tak, že rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného je v súlade so zákonom, obsahuje všetky formálne náležitosti podľa § 30 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“). Uviedol, že správca dane zriadil záložné právo podľa § 71 ods. 4 zákona o správe daní na zabezpečenie istej daňovej pohľadávky, ktorá vznikne v budúcnosti, ak je odôvodnená obava, že nesplattná alebo nevyrubená daň nebude uhradená. Poukázal na to, že z uvedeného je zrejmé, že správca dane záložným právom zabezpečil len budúcu istú pohľadávku, teda len sankčný úrok. V zmysle § 35b ods. 2 zákona o správe daní, správca dane bol povinný do rozhodnutia o zriadení záložného práva uviesť dlžnú sumu, z ktorej bude vyrubený sankčný úrok. S poukazom na toto ustanovenie nie je možné vyvodit' záver, že správca dane zriadil záložné právo na rozdiel dane z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 a roka 2006. Preto sa súd stotožnil so závermi žalovaného, že správca dane správne zriadil záložné právo podľa § 71 ods. 4 zákona o správe daní.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca domáhajúc sa jeho zmeny tak, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa bude zrušené a vec bude vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že krajský súd

dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Namietal, že rozhodnutie, ktorým bolo zriadené záložné právo nespĺňa formálne náležitosti vyžadované v zmysle § 71 ods. 2 v spojení s § 30 ods. 2 zákona o správe daní, podľa ktorého daňový subjekt musí byť v rozhodnutí o zriadení záložného práva označený rodným číslom. Len na základe tohto identifikačného znaku totiž možno jednoznačne po formálnej stránke identifikovať, či daňový dlžník je v skutočnosti aj vlastníkom nehnuteľnosti, ku ktorej bolo zriadené záložné právo tak, ako to definuje ustanovenie § 71 ods. 1 zákona o správe daní. Táto formálna zákonná podmienka nie je v rozhodnutí správneho orgánu o zriadení záložného práva splnená. Ďalej namietal materiálnu podmienku vyžadovanú zákonom pre zriadenie záložného práva správcom dane, ktorá podľa názoru žalobcu splnená nebola. Poukazoval na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v uznesení 5Sžf/56/2009 zo dňa 17. marca 2010, kde sa konštatuje, že správca dane na rozdiel od ostatných veriteľov môže záložným právom zabezpečiť len budúcu istú pohľadávku (§ 71 ods. 4 zákona o správe daní), teda len sankčný úrok, ktoré je daňový subjekt povinný zaplatiť, ak daňovú povinnosť nespĺni riadne a včas. Poukazoval na to, že pri použití logického a sémantického výkladu možno potom jednoznačne konštatovať, že sankčný úrok, t. j. istá budúca pohľadávka v kontexte § 71 ods. 4 zákona o správe daní, môže vzniknúť až okamihom právoplatnosti platobného výmeru ukladajúceho daňovému subjektu povinnosť zaplatiť vyrubenú daň. Len týmto okamihom sa daňová pohľadávka stáva istou daňovou pohľadávkou a sankčný úrok budúcou istou daňovou pohľadávkou.

Súčasne žalobca poukazoval na to, že žalovaný zrušil dodatočný platobný výmer č. 657/230/43294/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 1.084.298 Sk (35.992,10 eura) ako aj dodatočný platobný výmer č. 657/230/43307/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2006 v sume 3.424.737 Sk (113.680,44 eura). Obidve rozhodnutia boli žalovaným zrušené potom, ako boli zrušené potvrdzujúce rozhodnutia rozsudkami Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/30/2008 a sp. zn. 21S/29/2008. Táto skutočnosť len potvrdzuje fakt, že neprávoplatné dodatočné platobné výmery nie sú istou budúcou daňovou pohľadávkou. Ak preto bolo zriadené záložné právo na zabezpečenie daňovej pohľadávky vzniknutej na základe neprávoplatných dodatočných výmerov v čase, keď ešte dodatočné platobné výmery nenadobudli právoplatnosť, nebola splnená materiálna podmienka v zmysle § 71 ods. 4 zákona o správe daní, t. j. existencia istej daňovej pohľadávky, ktorá vznikne v budúcnosti. Namietal, že daň

vyrubená rozhodnutím, ktoré je v odvolacom konaní zrušené, nie je istou nesplatnou daňovou pohľadávkou. Z tohto dôvodu nemožno za istú nesplatnú daňovú pohľadávku považovať ani daň vyrubenú rozhodnutím, ktoré nenadobudlo právoplatnosť, a teda vznik daňovej pohľadávky nemôže byť istý pred nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia, z titulu ktorého má daná pohľadávka vzniknúť. Na základe uvedeného žalobca tvrdil, že správca dane preto nepostupoval v súlade so zákonom, keď priznáva právne účinky rozhodnutiu, ktorému zákon takéto právne účinky nepriznáva. Takýto postup správcu dane považuje žalobca za v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Žalobca sa nestotožnil s právnym názorom krajského súdu, že správca dane zriadil záložné právo len na zabezpečenie sankčného úroku, a že nie je možné vyvodiť záver, že správca dane zriadil záložné právo na rozdiel dane z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 a 2006. Tomuto svedčí aj výrok rozhodnutia o zriadení záložného práva č. 657/320/45320/2007/Dur zo dňa 18. decembra 2007, kde sa doslovne uvádza: „Daňový úrad D. podľa § 71 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. na zabezpečenie istej nesplatnej daňovej pohľadávky na dani z príjmov fyzických osôb spolu v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura). Čo správca dane rozumel istou nesplatnou daňovou pohľadávkou, na zabezpečenie ktorej zriadil záložné právo, je v predmetnom rozhodnutí veľmi jasne, výstižne a zrozumiteľne vyjadrené dokonca číselným označením „spolu v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura). Poukazoval na to, že podľa jeho názoru sankčný úrok, ako istá budúca daňová pohľadávka nemôže vzniknúť pred nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia, ktorým je vyrubená daň, pre nezaplatenie ktorej je správca dane oprávnený uplatniť sankčný úrok. Preto navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane bude zrušené a vec bude vrátená na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov prvostupňového konania v sume 1.162,93 eura za osem úkonov právnej služby, 8 x paušál, náhradu cestovného z Banskej Bystrice do Žiliny a späť v dňoch 17. februára 2009 a 29. júna 2010, ako aj DPH vo výške 19 % a v sume 157,09 eura ako náhradu trov odvolacieho konania za jeden úkon právnej služby plus paušál a DPH vo výške 20 %.

Žalovaný k odvolaniu žalobcu vo svojom písomnom vyjadrení z 03. februára 2011 navrhoval rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho konania pred krajským súdom, preto sa žalovaný pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe zo dňa

25. apríla 2008 a následne dňa 16. augusta 2010. V plnom rozsahu sa stotožnil s právnym názorom a závermi krajského súdu, pretože vychádzajú zo správneho právneho posúdenia veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolanie je opodstatnené.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy 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).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/1446-20394/2008/995312-r zo dňa 21. februára 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu D. č. 657/320/45320/2007/Dur zo dňa 18. decembra 2007, ktorým bolo zriadené záložné právo na zabezpečenie istej nesplatnej daňovej pohľadávky na dani z príjmov fyzických osôb v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura). vyplývajúcej z dodatočného platobného výmeru č. 657/230/43294/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 1.084.298 Sk (35.992,10 eura) a dodatočného platobného výmeru č. 657/230/4337/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2006 v sume 3.424.737 Sk (113.680,44 eura), a to k nehnuteľnostiam vo vlastníctve daňového dlžníka – žalobcu.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval všetky zákonné ustanovenia, ktoré sú pre rozhodnutie relevantné, preto v tomto smere odkazuje odvolací súd na odôvodnenie napadnutého rozsudku.

V danom prípade nebolo sporné, že správca dane zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam vo vlastníctve žalobcu v zmysle § 71 ods. 1 a ods. 4 zákona o správe daní.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) je rozhodujúcim v danej veci posúdenie, čo správca dane, ako aj žalovaný za „istú nespliatnú daňovú pohľadávku“ považovali. Z preskúmaného rozhodnutia správcu dane vyplýva, že za „istú nespliatnú daňovú pohľadávku“ správca dane ako aj žalovaný zrejme považovali pohľadávku na dani z príjmov fyzických osôb spolu v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura) vyplývajúcu z dodatočného platobného výmeru č. 657/230/43294/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007 a a dodatočného platobného výmeru č. 657/230/4337/07/Pav zo dňa 26. novembra 2007. Naproti tomu vychádzajúc z odôvodnenia napadnutého rozsudku, Krajský súd v Žiline považoval za „istú nespliatnú daňovú pohľadávku“, ktorú správca dane zabezpečil zriadením záložného práva, pohľadávku, ktorá vznikne v budúcnosti, ak daň nebude uhradená, sankčný úrok.

Najvyšší súd v uznesení sp. zn. 5Sžf/56/2009 zo dňa 17. marca 2010 uviedol, že záložné právo (§ 71 a § 71a zákona o správe daní) je od roku 2003 novým prvkom daňového konania, ktorým možno zabezpečiť už spliatnú daň, teda daňový nedoplatok, ako aj budúcu istú daňovú pohľadávku, ak má správca dane odôvodnenú obavu, že nespliatnú alebo nevyrubenú daň daňový subjekt neuhradí (napr. daňový subjekt rozpredáva svoj majetok, sťahuje sa do cudziny a pod.). Novela Občianskeho zákonníka, ktorá nadobudla účinnosť dňom 01. januára 2003 zmenila a doplnila všeobecnú úpravu záložného práva a v súvislosti s ňou aj zákon o správe daní. Cieľom tejto novely bolo podľa dôvodovej správy okrem iného, zrovnoprávniť postavenie veriteľov. Jej uplatnením sa však podstatným spôsobom znížila reálna možnosť správcu dane uspokojiť daňové pohľadávky štátu zo založenej veci. Občiansky zákonník zakotvil možnosť, aby si záložný veriteľ záložným právom zabezpečil pohľadávku, ktorá v čase vzniku záložného práva ešte neexistuje, ale vznikne len budúcnosti, pričom jej vznik závisí od podmienky, ktorá nemusí nastať. Naopak správca dane – daňový úrad na rozdiel od ostatných veriteľov, môže záložným právom zabezpečiť len budúcu istú pohľadávku (§ 71 ods. 4 zákona o správe daní), teda len sankčný úrok, ktoré je daňový subjekt povinný zaplatiť, ak daňovú povinnosť nesplní riadne a včas.

V danom prípade mal najvyšší súd za preukázané, že obidva dodatočné platobné výmery zo dňa 26. novembra 2007, ktorými bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 a roka 2006 spolu v sume 4.509.035 Sk (149.672,54 eura) nie sú do dnešného dňa právoplatné.

Najvyšší súd sa stotožňuje s názorom žalobcu, že sankčný úrok ako „istá budúca pohľadávka“ v kontexte § 71 ods. 4 zákona o správe daní môže vzniknúť až okamihom právoplatnosti platobného výmeru ukladajúceho daňovému subjektu povinnosť zaplatiť vyrubenú daň a teda len týmto okamihom sa daňová pohľadávka stáva istou daňovou pohľadávkou a sankčný úrok istou budúcou daňovou pohľadávkou.

Krajský súd sa preto bude musieť vysporiadať s otázkou, čo správca dane, ako aj žalovaný považovali za „istú nespliatnú daňovú pohľadávkou“, či nedoplatok na dani za roky 2005 a 2006 špecifikovaný vo vyššie označených dodatočných platobných výmeroch alebo sankčný úrok, ktorý je daňový subjekt povinný zaplatiť, ak daňovú povinnosť nesplní riadne a včas a až následne v závislosti od tohto zistenia prijať záver, či správca dane mohol rozhodnúť podľa § 71 ods. 1 a ods. 4 zákona o správe daní so všetkými dôsledkami s tým spojenými alebo nie.

Vzhľadom na hore uvedené skutočnosti odvolací súd rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. h/ OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP).

V novom rozhodnutí súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) rozhodne krajský súd aj o náhrade trov celého konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

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

**Poučenie: Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.**

V Bratislave 27. októbra 2011

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková