

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/41/2018
Identifikačné číslo spisu: 7016201133
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016201133.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: Z.. P. F., bytom R. X, X., zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Daňový úrad Košice, Železničná 1, Košice, o preskúmanie oznámenia žalovaného č. 103463591/2016 z 8. júla 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/100/2016-28 zo 14. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 7S/100/2016-28 zo 14. februára 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného (oznámenie) č. 103463591/2016 z 8. júla 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Žalobca žiadosťou z 10. júna 2016 žiadal žalovaného o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania z vyrubenej dane z príjmov za rok 2005 v sume 17 914,69 eura. Žiadosť odôvodnil tým, že správca dane počas vyrubovacieho konania na uvedenú sumu vydal rozhodnutie o predbežnom opatrení. Uvedená suma bola uhradená 24. júna 2015 na účet správcu dane na základe dražby. Žalovaný rozhodnutím č. 298053/2016 z 15. marca 2016 konštatoval, že daň zistená správcou dane za rok 2005 sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní a určil žalobcovi rozdiel v sume 0,00 eur. Dňa 15. apríla 2016 bola suma 17 914,69 eura správcou dane vrátená. Žalobca v žiadosti poukázal na ustanovenie § 165 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), z ktorého vyvodil záver, že zachované zostávajú aj práva vyplývajúce pre daňový subjekt a povinnosti vyplývajúce pre správcu dane zo zrušeného dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice II. č. 696/230/65699/10/Tót z 28. októbra 2010 a z vrátenia sumy dodatočne vyrubenej dane. Podľa názoru

žalobcu z ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku, podľa ktorého sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona, vyplýva, že podľa uvedeného ustanovenia sa posudzuje aj sankčný úrok, ktorý bol povinný platiť správca dane podľa ustanovenia § 35b ods. 5 až 7 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 č. 511/1992 Zb.“) z neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu.

3. Žalovaný v oznámení č. 103463591/2016 z 8. júla 2016 uviedol, že Daňový úrad Košice II. rozhodnutím č. 696/340/7827/11/Fra z 11. februára 2011 zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam na zabezpečenie istej daňovej pohľadávky, ktorá vznikne v budúcnosti v celkovej výške 57 185,17 eura vyplývajúcej z dodatočných platobných výmerov č. 696/230/65699/10/Tót z 28. októbra 2010, 696/230/65736/10/Tót z 28. októbra 2010, č. 696/230/65901/10/Tót z 29. októbra 2010, 696/230/65752/10/Tót z 28. októbra 2010, č. 696/230/65817/10/Tót z 29. októbra 2010, na základe ktorých bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rokov 2003, 2004, 2005, 2006 a 2007. Dňa 24. júna 2015 boli Notárskym úradom JUDr. Ing. G. X.R. poukázané tieto finančné prostriedky na účet veriteľa, ktorým bol Daňový úrad Košice, a to z výťažku dobrovoľnej dražby konanej dňa 8. júna 2015. Z doručeného rozhodnutia č. 298053/2016 z 15. marca 2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť 18. apríla 2016, a v ktorom daň zistená správcom dane sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní vyplýva, že pominuli dôvody, na základe ktorých boli peňažné prostriedky poukázané. Z uvedeného dôvodu správca dane vrátil dňa 14. apríla 2016 poukázané finančné prostriedky, a to prevodom na účet notárskeho úradu. Podľa žalovaného daňový poriadok rovnako ako zákon č. 511/1992 Zb. neustanovuje lehotu na vrátenie finančných prostriedkov, ktoré správca dane zabezpečil rozhodnutím o zriadení záložného práva, a rovnako neustanovuje ani výpočet úroku zo zabezpečených finančných prostriedkov.

4. Po preskúmaní napadnutého oznámenia žalovaného krajský súd dospel k záveru, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil. Poukázal na priebeh konania, keď na základe riadnej daňovej kontroly u žalobcu vydal správca dane dňa 6. marca 2008 dodatočný platobný výmer č. 695/230/16768/08/Ben, ktorým za zdaňovacie obdobie roku 2005 zvýšil daňovú povinnosť o sumu 214 254 Sk (t. j. 7 111,92 eura). Na základe podnetu riaditeľa DÚ Košice I. správca dane vykonal opakovanú daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 a dodatočným platobným výmerom zo 16. decembra 2008 bola zistená daň v sume 542 593 Sk, t. j. 18.010 eur. Rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z 20. marca 2009 bol tento dodatočný platobný výmer zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný vykonal opakovanú daňovú kontrolu a dňa 29. októbra 2010 bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 696/230/65901/10/Tót, ktorým bol zistený rozdiel na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 539 698.- Sk, t. j. 17.914,69 eura.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 696/340/7827/11/Fra z 11. februára 2011 zriadil záložné právo k nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu na zabezpečenie pohľadávky žalovaného, ktorá vznikne v budúcnosti v celkovej sume 57 185,17 eura (t. j. nedoplatok na dani za celé zdaňovacie obdobie rokov 2003 až 2007). Dňa 24. februára 2011 bol Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky potvrdený dodatočný platobný výmer z 29. októbra 2010. Na podnet žalobcu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky dňa 9. septembra 2011 zrušilo dodatočný platobný výmer z 29. októbra 2010 a vrátilo vec žalovanému do vyrubovacieho konania.

6. Dňa 8. júna 2015 došlo k realizácii dobrovoľnej dražby a získaniu výťažku z dražby v sume 57 185,17 eura, ktorá bola prijatá do úschovy notára dňa 15. júna 2015.

7. Rozhodnutím č. 298053/2016 z 15. marca 2016 (doručeným právnenému zástupcovi žalobcu 1. apríla 2016) žalovaný určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie roku 2005 rozdiel na dani z príjmov fyzickej osoby 0,00 eur. Na základe tohto rozhodnutia žalovaného žalobca podal u žalovaného žiadosť o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania keďže daň zistená správcom dane za rok 2005 sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní. Dňa 8. júla 2016 vydal žalovaný oznámenie č. 103463591/2016 ktoré je

predmetom preskúmania v tomto konaní. Po podaní žaloby žalobcom žalovaný oznámením č. 1727696/2016 z 23. novembra 2016 žalobcovi oznámil, že dodatočný platobný výmer z 29. októbra 2010 (vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2005) bol zrušený, a preto rozhodnutie žalovaného z 15. marca 2016 je bezpredmetné, lebo bolo vydané po prekluzívnej lehote. Rozhodnutím č. 1727699/2016 z 23. novembra 2016 žalovaný zastavil daňové konanie.

8. Krajský súd poukázal na to, že medzi žalobcom a žalovaným je sporným výklad ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku, teda či žalovaný je povinný uplatniť inštitút sankčného úroku, ktorý bol zavedený novelou zákona č. 511/1992 Zb. účinnou od 1. januára 2004, z ktorej vyplýva, že do nadobudnutia platnosti Zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k EÚ sa ustanovenie § 35b ods. 1 až 9 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 2 uplatní na všetky dane s výnimkou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ by sa sankčný úrok upravený v § 35b zákona č. 511/1992 Zb. nepovažoval za úrok z omeškania podľa § 156 daňového poriadku, muselo by to byť v daňovom poriadku výslovne uvedené. Podľa ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

9. Poukázal na úpravu účinnú do 31. decembra 2011, keď podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. sa za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu považoval rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím. Podľa § 35b ods. 6 uvedeného zákona správca dane za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa ods. 5 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške 4-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane.

10. Rozhodnutie správcu dane, na základe ktorého žalobca zaplatil rozdiel dane z príjmov, aj keď z dobrovoľnej dražby, bolo zrušené právoplatným rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako nezákonné, a teda vznikla situácia, keď zaniklo rozhodnutie, od ktorého zaplatená daň odvodzovala svoju splatnosť, teda zanikol platobný výmer a zaplatená daň sa stala daňovým preplatkom. Nakoľko bol dodatočný platobný výmer ako nezákonné rozhodnutie zrušený, peňažné prostriedky zaplatené na základe takéhoto nezákonne vydaného platobného výmeru treba považovať za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky.

11. Z ustanovenia § 165 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované, možno vyvodiť záver, že zachované zostávajú aj práva vyplývajúce pre žalobcu a povinnosti vyplývajúce pre správcu dane z vrátenia zaplatenej dane z príjmov.

12. Podľa názoru krajského súdu účelom daňového poriadku nebolo vylúčiť sankčný úrok zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z., ktorým bol novelizovaný zákon č. 511/1992 Zb. s účinnosťou od 1. januára 2014. Podľa dôvodovej správy k § 165 daňového poriadku sa navrhuje ponechať sankčný systém zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z. od 1. januára 2014, z čoho vyplýva, že sankčný úrok je aj po 1. januári 2012 súčasťou existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu. Preto krajský súd nesúhlasil s názorom žalovaného, že rozhodnutie o priznaní sankčného úroku nie je možné vydať vzhľadom na súčasnú úpravu vyplývajúcu z daňového poriadku, ktorý nezakotvuje neoprávnené zadržované peňažné prostriedky ani úrok z omeškania z nich.

13. Krajský súd zdôraznil, že výklad právnych predpisov má smerovať nielen k zákonnosti, ale aj k dosiahnutiu spravodlivého výsledku. Pokiaľ aj právna norma dovoľuje dvojaký výklad, má prioritu výklad vykonaný ústavne súladným spôsobom. Táto povinnosť vyplýva z článku 144 ods. 1 v spojení s článkom 152 ods. 4 Ústavy SR. Ústavný súd SR v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 274/07 z 11. októbra 2007 uviedol, že „orgány aplikujúce správne právo spomedzi nich osobitne sudcovia pri rozhodovaní v správnom súdnictve sú oprávnení nedostatky zákonnej právnej úpravy svojím výkladom odstraňovať.

Takéto odstraňovanie však nemožno považovať za legislatívnu činnosť, ktorá by narušala ústavný princíp trojdelenia štátnej moci. Sudca pri interpretácii normy správneho práva nesmie tvoriť, ale môže odhaľovať a formulovať vzťahy medzi jednotlivými právnymi normami vychádzajúc z účelu a zmyslu právnej úpravy. Jedinou požiadavkou, ktorá je prítomná a na sudcu kladená, je ústavná konformita výkladu (článok 152 ods. 4 Ústavy SR)“.

14. Krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/96/2015 z 24. januára 2017, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo 07.05.2015 č. k. 6S/270/2013-43. Týmto rozsudkom súd preskúmaval oznámenie žalovaného, že v roku 2013 nie je možné vydať rozhodnutie o priznaní sankčného úroku za neoprávnené zadržiavanie peňažných prostriedkov podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu, že od 1. januára 2013 v zmysle § 165b ods. 1 daňového poriadku sa daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. dokončí podľa daňového poriadku, ktorý neupravuje neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky ani úrok z omeškania z nich. Najvyšší súd SR v odôvodnení tohto rozsudku poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/14/2015 z 5. apríla 2016, ktorý sa zaoberal podmienkami, za akých je možné aplikovať inštitút sankčných úrokov v právnej úprave daňového poriadku, a poukázal aj na právne závery Ústavného súdu SR vyslovené v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 238/2004, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „vznik právnych vzťahov existujúcich pred nadobudnutím účinnosti novej právnej úpravy, resp. právne nároky, ktoré z týchto vzťahov vznikli, sa riadia zrušenou normou (dôsledkom opačnej interpretácie stretu právnych noriem by bola právna retroaktivita). Aplikuje sa tu princíp ochrany právnych vzťahov, ktoré vznikli v minulosti“. Najvyšší súd SR na základe tohto výkladu konštatoval, že nemá pochybnosti, že nárok na sankčné úroky vznikol za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., a preto aj napriek novej právnej úprave zostávajú jeho účinky zachované, a tým zostáva zachované aj žalobcovo právo na rozhodnutie o ňom.

15. K splneniu kritérií pre aplikáciu § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd konštatoval, že v preskúmvanej veci je nesporné, že existuje rozdiel medzi pôvodne vyrubovou daňou z príjmov žalobcovi za rok 2005 v sume 17 914,69 eur (platobný výmer Daňového úradu Košice II č. 696/230/65901/10/Tót z 29. októbra 2010) a následne určenou daňovou povinnosťou žalobcu rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 298053/2016 z 15. marca 2016, ktorým správca dane konštatoval, že daň zistená správcou dane za rok 2005 sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní žalobcu k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2005. V medziobdobí od zaplatenia daňovej povinnosti na základe platobného výmeru z 29. októbra 2010 až do 15. apríla 2016, kedy bola žalobcovi vrátená suma 17 914,69 eura, správca dane disponoval majetkom žalobcu speňaženým v dražbe, a teda aj jeho finančnými prostriedkami.

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, resp. aby konanie zastavil. Mal za to, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP).

17. Sťažovateľ poukázal na to, že v priebehu vyrubovacieho konania došlo k zmene právnej úpravy správy daní, došlo k zániku účinnosti zákon č. 511/1992 Zb. a nadobudnutiu účinnosti nového zákona - daňového poriadku. Daňový poriadok neupravuje následok neoprávnené zadržiavaných peňažných prostriedkov, ako to bolo v starej úprave - § 35b ods. 5 a nasl. zákona č. 511/1992 Zb. Daňový poriadok výslovne neupravuje povinnosť správcu dane určovať a priznávať úrok za neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky, nová úprava sa týka iba úroku za oneskorené vrátenie preplatku alebo nadmerného odpočtu. Skutočnosť, že zákonodarca pri tvorbe pomenovania úrokov nepočítal s takou konštrukciou, ktorá by stanovila označenie bývalého sankčného úroku za neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky ako úroku za neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky, svedčí o tom, že zákonodarca nemal v úmysle ponechať v novej právnej úprave sankčný úrok za neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky ako úrok z omeškania.

18. Poukázal na dôvodovú správu k novele daňového poriadku schválenú na rokovaní vlády SR 28. septembra 2012, v ktorom sa stanovuje spodná hranica sumy úroku pre správcu dane, a to jedine v

prípade oneskoreného vrátenia daňového preplatku, ktorú správca dane zaplatí daňovému subjektu v prípade podľa ustanovenia § 79 ods. 3 a nasl. daňového poriadku.

19. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že vo veci neboli splnené ani podmienky, ktoré kedysi stanovoval zákon č. 511/1992 Zb. Rozhodnutie č. 298053/2016 z 15. marca 2016, ktorým sa neurčil rozdiel dane z príjmov, nemohlo nadobudnúť účinky právoplatného rozhodnutia. Rozhodnutie je neúčinné, konanie bolo zastavené z dôvodu preklúzie práva na vyrubenie dane. Podľa sťažovateľa neúčinnosťou rozhodnutia č. 298053/2016 z 15. marca 2016 nedošlo k zmene vyčíslenej dane, t. j. k zníženiu dorubenej dane, a teda neboli splnené podmienky podľa zákona č. 511/1992 Zb.

20. Poukázal na to, že k úhrade a následnému vráteniu prostriedkov uhradených po výkone dražby došlo až v roku 2015. O priznaní úroku podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb. by bolo možné hypoteticky uvažovať jedine za predpokladu, ak by k úhrade rozdielu dane došlo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Počas účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. nastala iba jedna práva skutočnosť, na základe ktorej však žalobca nemal nárok na úroky z neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov. Žalobca pred zmenou právnej úpravy nevykonal žiadne právne úkony, ktorých účinky by zostali zachované. Právne úkony a právne skutočnosti, ktoré smerovali k uplatneniu nároku, sa v jeho prípade uskutočnili až za účinnosti daňového poriadku, v roku 2015.

21. Podľa daňového poriadku je úrok z omeškania na strane správcu dane upravený v § 79 ods. 3, podľa ktorého ak správca dane vráti daňový preplatok po zákonom stanovenej lehote, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku (nad sumu 5 eur). Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. V prejednávanej veci sťažovateľ po vydaní rozhodnutia z 15. marca 2016 vrátil sumu 57 185,17 eura ako preplatok žalobcovi v zákonom stanovenej lehote.

22. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa jeho názoru žalovaný nesprávne právne posúdil prechodné ustanovenie § 165 ods. 1 daňového poriadku, pretože žiadosť o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania z 10. júna 2016 sa vzťahovala k úkonom, ktoré nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti daňového poriadku, teda k rozhodnutiu správcu dane z 28. októbra 2010 a k rozhodnutiu Daňového riaditeľstva SR z 9. septembra 2011, ktorým bolo uvedené prvostupňové rozhodnutie zrušené a vec sa vrátila na ďalšie konanie. Poukázal na právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 238/04 z 31. januára 2005, v zmysle ktorého sa aplikuje princíp ochrany právnych vzťahov, ktoré vznikli v minulosti. Žalobcovi preto vznikol právny nárok na sankčný úrok podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb.

23. Poukázal na to, že dňa 15. marca 2016 vydal žalovaný rozhodnutia za roky 2003 až 2007, v ktorých uvádza, že nedošlo k zisteným rozdielom na dani. Dňa 23. novembra 2016 bolo vydané oznámenie o neúčinnosti rozhodnutí zo dňa 15. marca 2016 a 28. novembra 2016 bolo konanie zastavené. Podľa jeho názoru, ak bolo predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie zrušené, rozhodnutie o zastavení konania má deklaratórny účinok a potvrdzuje daň uvedenú v daňovom priznaní.

24. Žalobca uviedol, že ak by zákonodarca nemal v úmysle ponechať v novej právnej úprave sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky ako úrok z omeškania, potom by túto problematiku neupravil uvedeným spôsobom v prechodných ustanoveniach § 165 ods. 1 a ods. 7 daňového poriadku. V závere svojho vyjadrenia uviedol, že krajský súd pri rozhodovaní vo veci neporušil zákon, vec správne právne posúdil, kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto navrhol kasačnému súdu, aby ju zamietol.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

26. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je oznámenie sťažovateľa, ktorý na žiadosť žalobcu o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania z vyrubeneho rozdielu dane z príjmov za rok 2005 v sume 17 914,69 eura, uhradenej 24. júna 2015 na účet správcu dane na základe dražby, následne vrátenej správcom dane dňa 15. apríla 2016, konštatoval, že daňový poriadok rovnako ako zákon č. 511/1992 Zb. neustanovuje lehotu na vrátenie finančných prostriedkov, ktoré správca dane zabezpečil rozhodnutím o zriadení záložného práva, a rovnako neustanovuje ani výpočet úroku zo zabezpečených finančných prostriedkov.

27. Za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. bol dňa 29. októbra 2010 vydaný dodatočný platobný výmer č. 696/230/65901/10/Tót, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 17 914,69 eura. Uvedený dodatočný platobný výmer bol potvrdený Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky dňa 24. februára 2011 rozhodnutím č. I/223/3344-16767/2011/999541-r.

28. Rozhodnutím č. 696/340/7631/11/Fra z 11. februára 2011 (taktiež ešte za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.) sťažovateľ zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam vo vlastníctve žalobcu na zabezpečenie pohľadávky, ktorá vznikne v budúcnosti vo výške 57 185,17 eura (vyplývajúcej z dodatočných platobných výmerov, na základe ktorých bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rokov 2003 až 2007).

29. V konaní o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/16935-89760/2011/999541-r z 9. septembra 2011 zrušilo dodatočný platobný výmer sťažovateľa č. 696/230/65901/10/Tót z 29. októbra 2010 a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

30. Za účinnosti daňového poriadku došlo dňa 8. júna 2015 k realizácii dobrovoľnej dražby, pričom výťažok z dražby bol prijatý do úschovy notára dňa 15. júna 2015 a následne bola suma 57 185,17 eura poukázaná na účet sťažovateľa (uhradená dňa 24. júna 2015).

31. Rozhodnutím č. 298053/2016 z 15. marca 2016 (doručeným právnomu zástupcovi žalobcu 1. apríla 2016) sťažovateľ určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie roku 2005 rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb 0,00 eur.

32. Zo zápisnice notárky JUDr. Ing. G. X. z 3. mája 2016 vyplýva, že na žiadosť sťažovateľa prijala do notárskej úschovy sumu 57 185,17 eura (zloženú na účet notára pred spísaním tejto zápisnice), ktorá predstavuje vrátenie finančných prostriedkov z výťažku z dražby konanej dňa 8. júna 2015.

33. Po podaní žaloby sťažovateľ listom č. 1727696/2016 z 23. novembra 2016 žalobcovi oznámil, že rozhodnutie č. 298053/2016 z 15. marca 2016 je bezpredmetné a nemá žiadne právne účinky, lebo bolo vydané po prekluzívnej lehote.

34. Rozhodnutím č. 1727699/2016 z 23. novembra 2016 sťažovateľ zastavil daňové konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005.

35. Správu daní upravoval do 31. decembra 2011 zákon č. 511/1992 Zb., ktorý bol nahradený daňovým poriadkom, účinným od 1. januára 2012.

36. Podľa § 35b ods. 5 vety prvej a štvrtej zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. Správca dane vráti sumu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti

nového rozhodnutia.

37. Podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa odseku 5 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote podľa osobitného zákona alebo spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte sankčného úroku sa namiesto štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 15%. Sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane, najskôr však odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení tejto dane, alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti v lehote podľa osobitného zákona alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona, do dňa, keď správca dane neoprávnene zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, pričom tento deň sa do počtu dní nezapočítava. Za tento deň sa považuje deň, keď sa peňažné prostriedky odpišu z účtu správcu dane.

38. Podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa odseku 6 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok. O zaplatení sankčného úroku vydá správca dane daňovému subjektu rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu sa možno odvolať. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, správca dane v lehote na jeho zaplatenie sumu sankčného úroku alebo jeho časť použije podľa § 63, o čom vyrozumie daňový subjekt.

39. Podľa § 165 ods. 1 daňového poriadku právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

40. Podľa § 165 ods. 7 daňového poriadku Sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

41. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako súdu kasačného, bolo posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, ktorý zrušil oznámenie sťažovateľa a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd sa zo závermi krajského súdu stotožňuje a k argumentácii sťažovateľa uvádza nasledovné.

42. V prejednávanej veci bol za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. (dodatčným platobným výmerom z 29. októbra 2010) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 a tiež bolo zriadené záložné právo k nehnuteľnostiam žalobcu na zabezpečenie pohľadávky vyplývajúcej z tohto dodatčného platobného výmeru. Ešte za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. bol platobný výmer z 29. októbra 2010 zrušený a vec bola vrátená sťažovateľovi na ďalšie konanie.

43. Za účinnosti nového procesného predpisu - daňového poriadku bola na účet sťažovateľa (dňa 24. júna 2015) poukázaná suma 57 185,17 eura, ako výťažok z dražby nehnuteľností žalobcu, konanej dňa 8. júna 2015. Rozhodnutím č. 298053/2016 z 15. marca 2016 sťažovateľ vyslovil, že rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 je u žalobcu 0,00 eur. Následne sťažovateľ vrátil finančné prostriedky v sume 57 185,17 eura (výťažok z dražby) do notárskej úschovy.

44. Po podaní žaloby sťažovateľ listom z 23. novembra 2016 žalobcovi oznámil, že rozhodnutie č. 298053/2016 z 15. marca 2016 (o určení nulového rozdielu dane) je neúčinné, nakoľko bolo vydané po prekluzívnej lehote. Rozhodnutím z 23. novembra 2016 sťažovateľ konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 zastavil.

45. Najvyšší súd považuje za potrebné v prvom rade reagovať na námietku sťažovateľa, že vzhľadom na skutočnosť, že rozhodnutie č. 298053/2016 z 15. marca 2016 o určení nulového rozdielu dane z príjmov

je neúčinné a konanie bolo z dôvodu preklúzie zastavené, nedošlo k zmene vyčíslenej dane, t. j. k zníženiu dorubenej dane, a teda nemohli byť splnené podmienky podľa zákona č. 511/1992 Zb. Táto námietka sťažovateľa je bezpredmetná a nemá oporu v skutkovom ani právnom stave. Skutočnosť, že sťažovateľovi uplynula lehota na rozhodnutie o určení dane, nemôže mať za následok, že nedošlo k zmene pôvodne vyčíslenej dane. Daň bola v tomto prípade vyčíslená platobným výmerom z 29. októbra 2010. Následne bol tento platobný výmer v mimo odvolacom konaní zrušený a vrátený na ďalšie konanie, ktoré sa napokon skončilo zastavením z dôvodu preklúzie. Nakoľko bolo vyrubovacie konanie zastavené, výsledný faktický stav je taký, že daň vyčíslená zrušeným platobným výmerom z 29. októbra 2010 bola napokon znížená na sumu uvedenú v daňovom priznaní. Sťažovateľ vrátil sumu dražobného výťažku (uhradeného na účet žalovaného titulom dodatočného platobného výmeru z 29. októbra 2010) späť do notárskej úschovy, čo tiež svedčí o tom, že došlo k zmene dane určenej platobným výmerom z 29. októbra 2010. Skutočnosť, že rozhodnutie, ktorým bola daň určená, bolo zrušené a konanie bolo napokon zastavené, znamená, že došlo k zmene určenej dane, t. j. v tomto prípade k jej zníženiu.

46. Pokiaľ ide o základnú otázku spornú v tomto konaní, t. j. či možno podľa novej právnej úpravy (daňového poriadku) rozhodnúť o sankčnom úroku, ktorý priznávala predchádzajúca právna úprava (§ 35b zákona č. 511/1992 Zb.), najvyšší súd sa plne stotožňuje so závermi krajského súdu v tejto veci. V okolnostiach prípadu je potrebné v prvom rade zdôrazniť potrebu ústavno-konformného výkladu právnej normy. Ak je právna úprava nejasná, resp. ak do úvahy prichádza viacero možností jej interpretácie, nemožno zvoliť taký výklad a aplikáciu, ktoré by boli na ťarchu adresáta právnej normy. Ak podľa skôr účinnej právnej úpravy mal v prípade nesprávneho vyrubenia dane daňový subjekt voči správcovi dane zákonom garantovaný nárok vo forme sankčného úroku (§ 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.), v podmienkach právneho štátu by bolo neprípustné o tomto nároku nerozhodnúť, a to aj v prípade, ak neskoršia právna úprava už takýto nárok neustanovuje.

47. Nárok (sankčný úrok), ktorý si žalobca uplatňuje, sa pre potreby posúdenia relevantnej právnej úpravy podľa názoru najvyššieho súdu neodvíja od momentu zaplatenia nesprávne vyrubenej dane, ale rozhodujúcou je prvotná skutočnosť - vydanie dodatočného platobného výmeru č. 696/230/65901/10/Tót z 29. októbra 2010 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 17 914,69 eura, ktorý bol potvrdený rozhodnutím daňového riaditeľstva č. I/223/3344-16767/2011/999541-r z 24. februára 2011. Platobný výmer z 29. októbra 2010 bol spúšťacím mechanizmom, ktorý mal za následok uhradenie dane na účet žalovaného. Následné zrušenie tohto platobného výmeru, zastavenie vyrubovacieho konania a vrátenie zaplatenej sumy dane sú skutočnosťami, ktorých pozitívne vyhodnotenie malo vplyv na priznanie sankčného úroku daňovému subjektu podľa skoršej právnej úpravy (§ 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Nebyť vyrubenia dane rozhodnutím z 29. októbra 2010, ktoré možno v dôsledku následného zrušenia rozhodnutia a zastavenia konania hodnotiť pre účely prejednávanej veci po právnej stránke ako nesprávne vyrubenie dane, nenastali by ďalšie skutočnosti rozhodné pre prejednanú vec. Preto nemožno súhlasiť s názorom sťažovateľa, že o priznaní úroku podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb. by bolo možné uvažovať len za predpokladu, ak by k úhrade rozdielu dane došlo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.

48. Zhodne s názorom krajského súdu najvyšší súd uvádza, že na prejednanú vec je potrebné aplikovať prechodné ustanovenie daňového poriadku - § 165 ods. 1, podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Právnym úkonom je v tejto veci platobný výmer z 29. októbra 2010 a účinok, ktorý mal tento právny úkon spôsobiť, bol sankčný úrok (za splnenia ostatných podmienok ustanovených v § 35b ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Pokiaľ nová právna úprava (daňový poriadok) neobsahuje ekvivalent sankčného úroku podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ani nedefinuje neoprávnene zadržované peňažné prostriedky, ako ich stanovuje § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., a sťažovateľ tvrdí, že nie je možné o nároku žalobcu na sankčný úrok rozhodnúť podľa daňového poriadku, potom je potrebné, aby v súlade so záväzným pravidlom ustanoveným v § 165 ods. 1 daňového poriadku postupoval podľa skoršej právnej úpravy - zákona č. 511/1992 Zb. Je vylúčené, aby v dôsledku nejasnej právnej situácie spôsobenej zmenou právnej úpravy bolo negatívne zasiahnuté do subjektívnych práv daňového subjektu.

49. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že suma rozdielu dane nebola zaplatená bezprostredne po vydaní platobného výmeru, ale až následne, ako výtazok z dražby, najvyšší súd k tomu uvádza, že ustanovenia právnej normy je potrebné vykladať podľa ich zmyslu a účelu, ako aj podľa účelu právnej normy ako celku. V prejednávanej veci je nesporné, že išlo o zaplatenie sumy dane vyrubenej rozhodnutím daňového orgánu, a nie vypočítanej samotným daňovým subjektom v daňovom priznaní. Správca dane pritom vykonal aktívne kroky k tomu, aby bola suma vyrubenej dane uhradená, nakoľko zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam daňovníka, prihlásil pohľadávku do dražby a prijal na svoj účet výtazok z dražby. Následne správca dane vyrubovacie konanie zastavil a výtazok z dražby vrátil. Podľa názoru najvyššieho súdu uvedený skutkový stav možno posúdiť ako neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu v zmysle kritérií ustanovených v § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.

50. S poukazom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 461 SSP zamietol kasačnú sťažnosť s konštatovaním, že neobsahovala také argumenty, ktoré by spochybnili správnosť rozsudku krajského súdu, keďže sa kasačný súd stotožnil s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu.

51. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 SSP a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný, čo znamená úspech žalobcu.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.