

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/18/2012
Identifikačné číslo spisu:	6011200988
Dátum vydania rozhodnutia:	29.05.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:6011200988.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: Krajský prokurátor v Banskej Bystrici, so sídlom Partizánska cesta 1, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, za účasti daňového subjektu: Ing. I.Y., U., o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/13614-104699/2009/990311-r zo dňa 22. septembra 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/93/2011-33 zo dňa 1. februára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/93/2011-33 zo dňa 1. februára 2012 z m e ň u j e tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/13614-104699/2009/990311-r zo dňa 22. septembra 2009 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žiaden z účastníkov n e m á p r á v o na náhradu trov konania.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) zamietol žalobu, ktorú podal žalobca ako krajský prokurátor v Banskej Bystrici v zmysle § 35 ods. 1 písm. b) v spojení s § 250b ods. 5 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“) po vyčerpaní protestu proti druhostupňovému rozhodnutiu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky uvedenému v záhlaví tohto rozsudku, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Veľký Krtíš ako správcu dane č. 681/230/13083/09/Kova z 10. júna 2009, ktorým správca dane nepriznal daňovému subjektu Ing. I.Y. sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Daňové orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že použitie daňového bonusu na úhradu pokuty nespĺňa definíciu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov v zmysle § 35b ods. 5 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“).

Žalovaný uvedený v záhlaví tohto rozsudku a rozsudku krajského súdu, t. j. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sa stal od 1. januára 2012 právnym nástupcom žalovaného správneho orgánu označeného v žalobe, Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (§ 10 ods. 1 a 2 zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva). V ďalšom texte rozsudku bude používané jednotné označenie „žalovaný“.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ustálil, že skutkový stav nebol medzi účastníkmi sporný. Sporným bol výklad ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., pretože žalobca zastával názor, že ak sa v zmysle § 1a písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. daňou na účely tohto zákona rozumie aj pokuta, potom pokiaľ je v ustanovení § 35b ods. 5 uvedený pojem daň, možno predmetné ustanovenie aplikovať aj na prípadné rozhodnutie o pokute. Podľa krajského súdu za daňový nedoplatok vhodný na kompenzáciu je možné považovať aj pokutu, a to v zmysle určenia pojmu daň na účely zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd súhlasil so žalobcom, že pokiaľ správca dane pristúpil k započítaniu daňového bonusu so splatnou pokutou, uznal tento nárok daňového subjektu. Krajský súd zastával stanovisko, že započítanie neodporovalo zneniu ustanovenia § 63 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.

Za neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky nemožno podľa krajského súdu považovať nevrátený preplatok dane v čase jeho započítania na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o pokute (daňového nedoplatku) až do zániku splatnosti pokuty (rozhodnutia súdu v správnom súdnictve), pretože v tomto období bolo právoplatné rozhodnutie správcu dane o pokute. Až následne stratou splatnosti pokuty došlo ex lege k obnoveniu stavu pred rozhodnutiami. Po strate podmienok pre započítanie (§ 63 ods. 2) obnovil sa podľa krajského súdu nárok daňového subjektu na vrátenie daňového preplatku podliehajúci režimu § 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., pričom podmienky pre aplikáciu § 35b ods. 5, 6, 7 splnené neboli, preto ak správca dane nepriznal sankčný úrok daňovému subjektu, rozhodol správne.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 305/08, z 25. novembra 2008. Podľa názoru krajského súdu nemožno ustanovenie § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. vykladať tak rozširujúco, ako to urobil žalobca. Je pravdou, že pod pojmom daň sa na účely zákona č. 511/1992 Zb. rozumie aj pokuta ustanovená zákonom, ktorú spravuje správca dane. Avšak pojmové vymedzenie dane, tzv. legislatívnu skratku, nemožno vsúvať do tých ustanovení zákona, kde sú taxatívne vymenované skutočnosti, s ktorými zákon spája určité právne následky, a to v danom prípade zadržívanie peňažných prostriedkov neoprávnene; najmä ak v § 35b ods. 5 je osobitne uvedený aj „sankčný úrok“, ktorý sa má podľa § 1a písm. a) tiež zahrňovať pod pojem daň. Zákonodarca v predmetnom ustanovení podľa krajského súdu osobitne upravil, čo možno považovať za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky, preto ustanovenie § 35a ods. 5 treba považovať vo vzťahu vo vzťahu k § 1a písm. a) za špeciálne. Ak by mal zákonodarca v úmysle považovať za neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky aj prostriedky zodpovedajúce rozdielu medzi zaplatenou pokutou a zníženou (resp. zrušenou) pokutou, túto skutočnosť by uviedol v predmetnom ustanovení výslovne, obdobne ako uvádza aj sankčný úrok. Podporne krajský súd poukázal na ustanovenie § 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.

V danom prípade preto mala vrátená suma povahu daňového preplatku, ktorý už nebol kompenzácie spôsobilý s pokutou v dôsledku jej zrušenia. Právna povaha preplatku mala byť určená rozhodnutím o jej vrátení a príslušenstvo viažuce sa na daňový preplatok je osobitne upravené v § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd sa stotožnil so závermi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 64/2007, podľa ktorých úrok podľa § 63 ods. 6 je v pomere špeciality k sankčnému úroku podľa § 35b ods. 5, 7 zákona č. 511/1992 Zb.

Daňovému subjektu by preto mohol podľa krajského súdu vzniknúť nárok len na úrok upravený v § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., a nie na sankčný úrok upravený v § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. Rozhodnutie o pokute nie je výslovne vymenované v ustanovení § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.

Napokon krajský súd poukázal na § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a dôvodil, že extenzívny výklad ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. aj na ďalšie v právnej norme nevymenované skutočnosti, ktoré by zakladali nad rozsah zákona predpoklady pre priznanie sankčného úroku daňovému subjektu, je podľa názoru krajského súdu pri normách verejného práva, ktoré majú v zásade kogentnú povahu, neprípustný, a to v prospech, či v neprospech daňového subjektu.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich

náhradu nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku podal odvolanie žalobca dôvodiac, že rozsudok krajského súdu je založený na nesprávnom právnom posúdení veci, a žiadajúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie.

V odvolaní žalobca uviedol, že povinnosť správcu dane zaplatiť sankčný úrok je odlišný inštitút od práva daňového subjektu na vrátenie platieb prevyšujúcich splatnú daňovú povinnosť, takže medzi týmito inštitútmi nemožno vyvodiť vzťah špeciality. Základom sankčnej povinnosti kompenzačného charakteru v zmysle § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. je použitie prostriedkov daňového subjektu na úhradu platobnej povinnosti vyplývajúcej preň z daňovo-právnych vzťahov za predpokladu, že taká daňová povinnosť sa ukázala ako nižšia, resp. že tu nebola, na základe nového rozhodnutia správcu dane. Podľa žalobcu je nerozhodné, či daňová povinnosť bola uložená vo forme platobného výmeru, dodatočného platobného výmeru alebo rozhodnutia o pokute, prípadne inej platobnej povinnosti. V predmetnej veci došlo k zrušeniu platobnej povinnosti daňového subjektu založenej rozhodnutím o pokute potom, čo bola celá suma daňového bonusu prislúchajúca daňovému subjektu použitá na úhradu pokuty vyplývajúcej zo skoršieho rozhodnutia. Suma prostriedkov daňového subjektu použitá na základe neskôr zrušenej (zníženej) platobnej povinnosti, ktorá bola daňovou povinnosťou, sa stáva neoprávnene zadržíavanými peňažnými prostriedkami daňového subjektu, čo zakladá nárok daňového subjektu na sankčný úrok v zmysle § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobca ďalej spochybnil výklad ustanovenia § 1a písm. a) v súvislosti s § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. uskutočnený krajským súdom a mienil, že pojem dane uvedený v § 35b ods. 5 vete prvej zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné aplikovať na každú platobnú povinnosť vyplývajúcu z daňovo-právneho vzťahu medzi daňovým subjektom a správcou dane, teda aj pre povinnosť zaplatiť pokutu, ktorú možno v zmysle § 35 zákona č. 511/1992 Zb. ukladať len daňovému subjektu a ktorá spadá do sféry správy dane. Substitúciu právnych inštitútov, ktoré zákon vymedzuje súhrnným pojmom, podľa žalobcu nemožno považovať za rozširujúci výklad právnej normy. Poukazujúc na ustanovenie § 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. si krajský súd podľa žalobcu protirečí, pretože ak by sumy pokút mali byť vylúčené z pojmu daň v § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., tak by to muselo byť výslovne v tomto ustanovení uvedené.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť.

III.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj len „odvolací súd“ alebo „Najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu na základe odvolania, ktoré bolo podané osobou na to oprávnenou (§ 201 v spojení s § 250 ods. 6 O.s.p.) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.), ktoré spĺňa náležitosti vyžadované zákonom (§ 205 ods. 1 O.s.p.) a ktoré smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je takýto opravný prostriedok prípustný (§ 250ja ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 druhá veta O.s.p.). Na prejednanie odvolania Najvyšší súd nenariadil pojednávanie, pretože v tom nevidel rozpor s verejným záujmom, nepovažoval to za potrebné a dokazovanie nevykonával (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), a po preskúmaní napadnutého rozsudku v rozsahu a z dôvodov odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p.) dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Keďže v konaní a rozsudku krajského súdu odvolací súd nezistil niektorú z vád, ktorá by viedla k zrušeniu napadnutého rozsudku (§ 221 O.s.p.; existenciu takejto vady žalobca v odvolaní ani netvrdil), zistil však, že napadnutý rozsudok nie je vo výroku vecne správny (§ 219 O.s.p.), v súlade s § 250ja ods. 3 vetou prvou O.s.p. Najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. O odvolaní preto Najvyšší súd rozhodol rozsudkom (§ 223 v spojení s § 250j ods. 1 O.s.p.), ktorý verejne vyhlásil na mieste a v čase oznámenom na úradnej tabuli Najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk najmenej

päť dní vopred (§ 156 ods. 3 O.s.p.).

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu odvolací súd zistil, že daňovému subjektu bola uložená pokuta v sume 10 000 Sk rozhodnutím správcu dane č. 681/230/4305/08/Tre z 29. februára 2008, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného č. I/221/7467-38417/2008/994088-r zo 6. mája 2008, takže pokuta sa stala splatnou dňa 17. júna 2006. Podaním z 20. marca 2008 doplneným 9. júna 2008 požiadal daňový subjekt o vrátenie daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 6 570 Sk, ktorej žiadosti správca dane rozhodnutím č. 681/230/12819/08/Kova z 25. júna 2008 nevyhovel s odôvodnením, že daňový bonus bol použitý v zmysle § 63 ods. 2 a 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov na úhradu daňového nedoplatku na pokutu za nesplnenie oznamovacej povinnosti. Listom z 25. júna 2008 správca dane zároveň upovedomil daňový subjekt o tom, že preplatok vo výške 6 570,- Sk za zdaňovacie obdobie 2007 sa použije na úhradu daňového nedoplatku - pokuty splatnej 17. júna 2008. Rozhodnutie správcu dane č. 681/230/12819/08/Kova z 25. júna 2008 o nevyhovení žiadosti daňového subjektu bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. I/221/13836-78029/2008/990395-r z 3. októbra 2008 a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, avšak z administratívneho spisu nevyplýva, že by bol v danej veci správca dane opätovne rozhodol.

Rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23 S 116/2008-213, z 8. októbra 2008 bolo rozhodnutie žalovaného č. I/221/7467-38417/2008/994088-r zo 6. mája 2008 zrušené a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní žalovaný rozhodnutím č. I/221/7467-93163/2008/994088-r z 5. decembra 2008, právoplatným dňa 12. decembra 2008, rozhodnutie správcu dane č. I/221/7467-38417/2008/994088-r zo 6. mája 2008 o uložení pokuty zrušil (bez ďalšieho).

Dňa 22. januára 2009 správca dane vyhotovil platobný poukaz na vyplatenie daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 218,09 EUR na účet daňového subjektu.

Podaním z 10. mája 2009 žiadal daňový subjekt správcu dane o zaplatenie sankčného úroku v zmysle § 35b zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov za oneskorené vyplatenie daňového bonusu za rok 2007. O tejto žiadosti rozhodol správca dane rozhodnutím č. 681/230/13083/09/Kova zo dňa 10. júna 2009 tak, že sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňovému subjektu nepriznal s odôvodnením, že v § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov je taxatívne vymenované, čo sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu, preto daňový bonus preúčtovaný na pokutu uloženú za nesplnenie registračnej povinnosti nespĺňa definíciu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu. Toto rozhodnutie bolo potvrdené v záhlaví rozsudku uvedeným, žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného.

IV.

Podľa § 1a písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. na účely tohto zákona sa rozumie daňou daň podľa osobitných zákonov¹⁾ vrátane sankčných úrokov a úrokov, ako aj pokuty a poplatky ustanovené zákonom, ktoré spravuje správca dane.

Podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 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. Rovnako za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu sa považuje aj rozdiel medzi zaplateným sankčným úrokom vyrubeným rozhodnutím správcu dane a sankčným úrokom zníženým podľa odseku 4 novým rozhodnutím. Ak bol právoplatným rozhodnutím alebo novým právoplatným rozhodnutím priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet 11a) alebo na jeho neodpočítanú časť, považuje sa priznaný vyšší rozdiel nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu; ak bol právoplatným rozhodnutím alebo novým právoplatným rozhodnutím priznaný vyšší nárok na vrátenie uplatneného vrátenia dane, 1b) považuje sa priznaný vyšší rozdiel dane 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. Ak správca dane eviduje voči

daňovému subjektu daňový nedoplatok, správca dane v lehote na vrátenie sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov použije túto sumu alebo jej časť podľa § 63, o čom vyrozumie daňový subjekt.

Podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 do 31. decembra 2009 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 11ad) alebo spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona 1b). 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 11ad) alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona, 1b) 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 odpíšu z účtu správcu dane.

Podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 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.

Podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňový preplatok (ďalej len „preplatok“) je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 preplatok sa použije na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu prípadného daňového nedoplatku. O prevedení preplatku na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu daňového nedoplatku sa daňový dlžník vyrozumie. Za deň úhrady tohto daňového nedoplatku sa považuje deň, ktorý nasleduje po dni vzniku preplatku.

Podľa § 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 (v súvislosti s prechodom na meno euro došlo k 1. januáru 2009 v prvej vete tohto ustanovenia k nahradeniu sumy 100 Sk sumou 3,31 Eur) ak nemožno preplatok použiť podľa odsekov 2 a 3, správca dane na žiadosť daňového subjektu tento preplatok použije na úhradu inej dane alebo ho vráti, ak je väčší ako 100 Sk. Ak osobitný zákon neustanovuje inak, správca dane vráti preplatok do jedného mesiaca od doručenia žiadosti o jeho vrátenie; preplatok na dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitného zákona, 6ec) najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku preplatku. Ak sa žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva. Preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola podaná po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (§ 45). Žiadosť o vrátenie preplatku alebo o jeho preúčtovanie nepodlieha správnym poplatkom.

Podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1. septembra 2007 do 31. decembra 2009 ak správca dane vráti preplatok po lehote ustanovenej v odseku 4, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma preplatku podľa tohto zákona vrátená, pričom úrok sa vypočíta zo sumy preplatku a počtu dní jeho zadržania. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa odsekov 8 a 10.

V.

V prejednávanej veci ide zo širšieho hľadiska o otázku vzájomného vzťahu dvoch inštitútov podľa zákona č. 511/1992 Zb. - neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa § 35b ods. 5 v spojení so sankčným úrokom podľa § 35b ods. 6 na jednej strane a daňového preplatku podľa § 63 v spojení s úrokom podľa § 63 ods. 6 citovaného zákona na strane druhej. Odvolací súd poznamenáva, že riešenie tejto otázky už bolo aspoň čiastočne predmetom rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu, ale aj Ústavného súdu Slovenskej republiky.

V náleze, sp. zn. III. ÚS 305/08, z 25. novembra 2008 uviedol Ústavný súd Slovenskej republiky: „Ustanovenia § 35b a § 63 zákona č. 511/1992 Zb. upravujú dva samostatné právne inštitúty. Zatiaľ čo § 63 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje práva a povinnosti daňových subjektov a daňových orgánov týkajúce sa vrátenia (prípadne iného použitia) súm platieb daňových subjektov daňovým orgánom prevyšujúcich splatnú daň (daňovú povinnosť), § 35b ods. 5, 6, a 7 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje naproti tomu sankčnú povinnosť kompenzačného charakteru uloženú daňovým orgánom zaplatiť daňovému subjektu po poukázaní peňažných prostriedkov sankčný úrok v prípadoch, ak bolo ich zadržanie v období od ich zaplattenia daňovým subjektom až po ich vrátenie daňovým orgánom neoprávnené.

Neoprávnenosť zadržievania peňažných prostriedkov vyplýva v zmysle § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. z následného vydania právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu, na základe ktorého boli daň alebo vyrubený rozdiel dane zaplattené, a z neskoršieho vydania nového rozhodnutia, ktorým boli (hoci aj čiastočne) zaplattená daň alebo rozdiel dane znížené (samozrejme, pokiaľ je rozdiel medzi sumou už zaplattenej dane a sumou zníženej dane kladný).“

Najvyšší súd už v rozhodnutiach rôznych senátov podotkol, že ustanovenie § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. sa mu javí ako nesystémové (3Sžf/64/2007, 6Sžf/14/2009).

Na spomínané závery nadväzuje odvolací súd v tejto veci a vychádzajúc z nich, považuje za potrebné sumarizovať základné odlišnosti medzi inštitútmi neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov spojených so sankčným úrokom podľa § 35b ods. 5 až 7 a daňových preplatkov spojených s úrokom podľa § 63 zákona č. 511/1992 Zb.

Z vymedzenia daňového preplatku podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ide o sumu, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte, preto je potrebné - ak ju nemožno použiť podľa odsekov 2 a 3 citovaného ustanovenia - vrátiť ju titulom preplatku daňovému subjektu. Vrátenie sa však v zmysle § 63 ods. 4 zákona realizuje iba na žiadosť daňového subjektu a to vo všeobecnej lehote jedného mesiaca od doručenia žiadosti o jeho vrátenie. Ak správca dane vráti preplatok až po ustanovenej lehote, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške určenej zákonom, pričom úrok sa vypočíta zo sumy preplatku a počtu dní jeho zadržania (§ 63 ods. 6 veta prvá). O žiadosti o vrátenie preplatku rozhoduje správca dane rozhodnutím, ibaže jej v plnom rozsahu vyhovie (§ 63 ods. 7 a ods. 4 veta tretia).

Pojmovým znakom zadržievania peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. je jeho neoprávnenosť, spočívajúca v tom, že neskorším rozhodnutím správcu dane dôjde k zníženiu dane alebo rozdielu dane, prípadne sankčného úroku, alebo naopak k zvýšeniu rozdielu nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti, alebo k zvýšeniu rozdielu spotrebnej dane, oproti pôvodnému právoplatnému rozhodnutiu daňového orgánu. Pretože tu ide o prelomenie právoplatnosti rozhodnutia daňového orgánu, ktoré je možné len na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní alebo na základe rozhodnutia súdu v správnom súdnictve, s istým zovšeobecnením možno povedať, že dôvodom neoprávnenosti zadržievania peňažných prostriedkov bola nezákonnosť pôvodného právoplatného rozhodnutia daňového orgánu, t. j. vydanie takéhoto rozhodnutia (rozhodnutí) v rozpore s právnymi predpismi (výnimkou z povahy vecí je prípad, keď k zrušeniu pôvodného rozhodnutia dôjde v obnovenom konaní v zmysle § 51, 52 zákona č. 511/1992 Zb.). Vrátenie sumy takto neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov uskutoční správca dane ex lege do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti nového rozhodnutia (§ 35b ods. 5 veta štvrtá zákona

č. 511/1992 Zb.). Za obdobie neoprávneného zadržiavania peňažných prostriedkov zaplatí správca dane sankčný úrok vo výške stanovenej zákonom, ktorá je vyššia než výška úroku podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., a to za obdobie odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi pôvodnú výšku dane, najskôr však odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení tejto dane, do dňa, keď správca dane poukázal neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňovému subjektu (analogicky sa postupuje v prípade vracania nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti, alebo vracania vyššieho rozdielu spotrebnej dane - § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Odvolací súd sa plne stotožňuje s názorom iných senátov tunajšieho súdu, podľa ktorých sú ustanovenia § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. nesystematické. Za základný nedostatok považuje Najvyšší súd už zaradenie inštitútu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a im zodpovedajúceho sankčného úroku, na ktorý má nárok daňový subjekt od správcu dane, do jedného paragrafu spolu so sankčným úrokom, ktorý vyrubuje správca dane daňovému subjektu, prípadne osobitne platiteľovi dane, podľa § 35b ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., keďže ide o dva značne odlišné, ba dokonca protichodné právne inštitúty.

Zákomom č. 215/2007 Z. z. bolo upravené ustanovenie § 63 zákona č. 511/1992 Zb. tak, že rozlišovanie medzi prípadom preplatku vracaneho na žiadosť daňového subjektu podľa odseku 4 a prípadom preplatku vracaneho aj bez žiadosti daňového subjektu podľa odseku 6 odpadlo, keďže špeciálna kategória preplatkov (ktorých vznik zapríčinil správca dane) bola vypustená. Podľa znenia § 63 zákona č. 511/1992 Zb. účinného od 1. septembra 2007 teda platilo, že ak nemožno preplatok použiť podľa odsekov 2 a 3 tohto ustanovenia, vráti ho správca dane na žiadosť daňovému subjektu v stanovenej lehote (odsek 4); ak túto lehotu správca dane nedodrží, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok počítaný od omeškania správcu dane s vracaním (odsek 6).

Pre doplnenie odvolací súd dodáva, že dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona, ktorý bol vyhlásený pod č. 215/2007 Z. z., uvádzala k bodu, ktorým bol novelizovaný § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., že toto ustanovenie „sa spresňuje z dôvodov vyskytujúcich sa problémov pri aplikácii tohto ustanovenia v praxi, a to nadväzne na § 35b o sankčnom úroku“.

Vychádzajúc zo znenia zákona č. 511/1992 Zb. účinného od 1. septembra 2007 možno ustáliť, že kým neoprávnené zadržiavanie peňažných prostriedkov podľa § 35b ods. 5 v zásade predpokladá porušenie právneho predpisu zo strany správcu dane pri vydávaní pôvodného rozhodnutia, daňový preplatok podľa § 63 znamená len platbu, ktorá prevyšuje splatnú daň, čo neimplikuje žiadnu nezákonnosť rozhodovania správcu dane. Správca dane sa v prípade preplatku postihuje až vtedy, ak v zákonom stanovenej lehote nekoná a preplatok nevracia, pretože až vtedy vzniká daňovému subjektu nárok na zaplatenie úroku (§ 63 ods. 6 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb.). Pretože však pri neoprávnenom zadržiavaní peňažných prostriedkov podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. zásadne došlo k nezákonnosti pri vydaní pôvodného rozhodnutia, daňový subjekt má nárok na sankčný úrok už od zaplatenia pôvodnej výšky dane, najskôr však odo dňa právoplatnosti pôvodného rozhodnutia (§ 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Napokon aj adjektívum „sankčný“ pri úroku podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. naznačuje osobitný charakter tohto úroku, ktorého účelom je nielen kompenzovať daňový subjekt, ale tiež postihnúť správcu dane.

VI.

Kľúčová otázka právneho posúdenia pre rozhodnutie vo veci znie, či možno sumu daňového bonusu (ako nesporného daňového preplatku) použiť na úhradu splatnej pokuty uloženej správcovi dane - ktorú žalobca i krajský súd zhodne vyhodnotili ako daňový nedoplatok, považovať za daňový preplatok, alebo za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu vtedy, ak je právoplatné rozhodnutie o uložení pokuty po vykonanom prevedení daňového bonusu na úhradu jej časti zrušené a nová pokuta nie je uložená.

Žalobca i krajský súd argumentovali pri riešení tejto otázky predovšetkým s využitím gramaticko-sémantického výkladu. Nad rámec tohto výkladu krajský súd tiež uviedol, že za neoprávnene

zadržiavané peňažné prostriedky nemožno považovať nevrátený preplatok dane v čase jeho započítania na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o pokute (daňového nedoplatku) až do zániku splatnosti pokuty, pretože v tomto období bolo právoplatné rozhodnutie správcu dane o pokute. Odvolací súd túto úvahu nepovažuje za správnu.

Pojmovým znakom neoprávneného zadržiavania peňažných prostriedkov podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. je existencia pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu, na základe ktorého bola predmetná peňažná suma zaplatená. Sankčný úrok v zmysle § 35b ods. 6 pritom začína plynúť zaplatením pôvodnej výšky sumy, najskôr však odo dňa právoplatnosti pôvodného rozhodnutia. Neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky preto naopak musia byť zadržiavané práve na základe právoplatného rozhodnutia, ktoré je neskôr zmenené alebo zrušené novým rozhodnutím. Právoplatnosť rozhodnutia vôbec nie je prekážkou neoprávnenosti zadržiavania peňažných prostriedkov, ale jej podmienkou (ak neskôr dôjde k prelomeniu právoplatnosti novým rozhodnutím).

Krajský súd v nadväznosti na uvedený záver vyvodil, že stratou splatnosti pokuty, ktorá nastala právoplatnosťou zrušujúceho rozhodnutia súdu, došlo ex lege k obnoveniu stavu pred rozhodnutiami. Po strate podmienok pre započítanie sa obnovil nárok daňového subjektu na vrátenie daňového preplatku podliehajúci režimu § 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.

Odvolací súd podotýka, že pojem započítanie daňových pohľadávok je predmetom úpravy samostatného ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. a to § 63a, pričom správca dane v prejednávanej veci odôvodnil svoj postup v rozhodnutí z 25. júna 2008, ako aj v liste daňovému subjektu z toho istého dňa, aplikáciou § 63 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane použil daňový preplatok (daňový bonus) na úhradu splatného daňového nedoplatku (pokuty). V zmysle dikcie § 63 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. použitím preplatku na úhradu daňového nedoplatku dochádza k úhrade daňového nedoplatku (pozri § 63 ods. 2 in fine, kde sa výslovne uvádza, čo sa považuje za „deň úhrady tohto daňového nedoplatku“); z hľadiska účinkov je teda daňový nedoplatok zaplatený rovnako, ako keby ho daňový subjekt uhradil priamou platbou. Podľa Najvyššieho súdu krajský súd nie celkom dostatočne odôvodnil, prečo sa domnieva, že ak je pokuta ako daňový nedoplatok uhradená a neskôr dôjde k zrušeniu rozhodnutia o jej uložení, tak ex lege nastáva „obnovenie stavu pred rozhodnutiami“ a na sumu použitú na úhradu pokuty sa už nehľadí ako na zaplatenú pokutu (jej časť), ale opäť ako na daňový preplatok. Krajský súd neuviedol ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb., na základe ktorého by sa dalo konštatovať, že v daňovom konaní nastáva restitutio in integrum ex lege; odvolací súd naproti tomu usudzuje, že práve ustanovenie § 35b ods. 5 predstavuje osobitnú konštrukciu postupu v daňovom konaní pri prelomení právoplatnosti rozhodnutia správcu dane.

K námietke žalobcu, že medzi inštitútmi úroku podľa § 63 ods. 6 a sankčného úroku podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Z. z. nemožno vyvodiť vzťah špeciality, ako to tvrdí krajský súd, treba uviesť, že pre rozsudok Najvyššieho súdu, sp. zn. 3Sžf/64/2007, z 3. decembra 2009, na ktorý krajský súd v tejto súvislosti odkázal, bolo rozhodné znenie § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. účinné do 31. augusta 2007, ktoré Najvyšší súd v uvedenom rozsudku v tomto znení aj citoval.

Nosná časť právneho posúdenia žalobcu aj krajského súdu spočíva v jazykovej interpretácii ustanovení § 1a písm. a) a § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., resp. rozhodných pojmov v nich použitých.

Podľa krajského súdu a žalovaného zákonodarcu v § 35b ods. 5 osobitne upravil, čo možno považovať za neoprávnené zadržiavané peňažné prostriedky, takže ak by mal v úmysle zaradiť medzi ne aj prostriedky zodpovedajúce rozdielu medzi zaplatenou pokutou a zníženou (resp. zrušenou) pokutou, túto skutočnosť by uviedol v predmetnom ustanovení výslovne, obdobne ako uvádza aj sankčný úrok. Naproti tomu žalobca tvrdí, že podľa § 1a písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. sa na účely aplikácie celého tohto zákona rozumie pod pojmom „daň“ tak daň upravená v osobitných daňových zákonoch, tak aj sankčný úrok a úrok, ako aj pokuty a poplatky ustanovené zákonom, pokiaľ ich správu vykonáva správca dane. V odvolaní žalobca doplnil, že ak by sumy pokút mali byť vylúčené z pojmu daň v § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., tak by to muselo byť výslovne v tomto ustanovení uvedené.

Najvyšší súd nepovažuje zákon č. 511/1992 Zb. po desiatkach jeho novelizácií za právny predpis, ktorý by mal ustálenú precíznú terminológiu, preto aj jazykový výklad tohto predpisu - ktorému žalobca,

žalovaný, Ministerstvo financií Slovenskej republiky v konaní o proteste žalobcu, ako aj krajský súd venovali prevažnú pozornosť - chápe v rámci obmedzených možností, ktoré môže tento výklad pre rozhodnutie predmetnej veci poskytnúť.

Vo vzťahu k § 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., na ktoré poukázal krajský súd podporne k jeho záverom, odvolací súd súhlasí so žalobcom, že analógia krajského súdu nebola zvolená vhodne. Subsumpcia pojmov „pokuty, sankčný úrok, úrok“ pod pojem daň (resp. daňová pohľadávka) je na účely celej ôsmej časti zákona č. 511/1992 Zb. viazaná na osobitný zákonný predpoklad. Pre neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. však zákon neustanovuje žiadnu výslovnú exempciu z legálnej definície na účely zákona č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 1a písm. a). V inom ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., ktoré sa má aplikovať len na časť množiny spadajúcej pod široké vymedzenie pojmu daň na jeho účely, a to v § 30 ods. 6 vete prvej, je vylúčenie úrokov, sankčných úrokov a pokút taktiež výslovne obsiahnuté. Takýto spôsob narábania s legálnou definíciou na účely právneho predpisu napokon Najvyšší súd pokladá za legislatívno-technicky vhodnejší, než usudzovanie na to, či sa legálne definovaný pojem má chápať v konkrétnom ustanovení v zmysle jeho vymedzenia, alebo prípadne užšie, len podľa kontextu. Inými slovami, odvolací súd sa domnieva, že je v záujme právnej istoty adresátov právnych noriem, ak určitý pojem, vymedzený na účely právneho predpisu, sa chápe v celom texte v definovanom rozsahu okrem tých prípadov, keď je určitý prvok z neho výslovne vylúčený.

Základný argument, ktorý vyslovilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky v rozhodnutí o proteste žalobcu a ktorý prevzal aj žalovaný a krajský súd, spočíval v tom, že keby sa pojem daň použitý v § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. mal chápať v rozsahu vymedzenom v § 1a písm. a), zákon by neupravoval v § 35b ods. 5 osobitne sankčný úrok, ktorý je tiež zahrnutý v legálnej definícii pojmu daň na účely zákona č. 511/1992 Zb. Odvolací súd však dodáva, že charakter sankčného úroku vyrubovaného správcom dane je odlišný od povahy pokuty podľa § 35 zákona č. 511/1992 Zb. Z ustanovení § 35b ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. možno vyvodiť, že sankčný úrok má charakter príslušenstva k určitej dlžnej časti dane. Sama legálna definícia pojmu daň v § 1a písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. znie, že daňou sa na účely zákona rozumie daň podľa osobitných zákonov vrátane sankčných úrokov a úrokov, ako aj pokuty a poplatky ustanovené zákonom, ktoré spravuje správca dane. Pokuta ukladaná podľa § 35 zákona č. 511/1992 Zb. takúto akcesorickú povahu nemá a aj v prípade daňového subjektu, ktorý je účastníkom tohto konania, bola uložená nezávisle od existencie konkrétnej dlžnej sumy. Ustanovenie § 35b ods. 5 vety druhej v spojení s odsekom 4 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje výslovne taký prípad, keď dôjde vlastne k dvojnásobnému zníženiu: k zníženiu dane alebo rozdielu dane novým rozhodnutím a k pomernému zníženiu sankčného úroku vyrubenému podľa odseku 1 písm. d) a f), ktoré nastáva z úradnej moci.

Uvedomujúc si medze jazykového výkladu, odvolací súd zároveň podotýka, že len sama skutočnosť, že zákon č. 511/1992 Zb. výslovne nevylučuje rozdiel medzi pôvodnou zaplatenou pokutou a novou zníženou pokutou ako neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky, nestačí na záver, že takúto peňažnú sumu za neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky treba považovať. Na to, aby bol taký úsudok racionálny, je totiž potrebné vychádzať zo zmyslu a účelu ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkoch a sankčnom úroku. Podľa odvolacieho súdu je preto nutné posúdiť, či zodpovedá zmyslu a účelu príslušných zákonných ustanovení väčšmi taký výklad, v zmysle ktorého možno rozdiel medzi pôvodnou a novou pokutou subsumovať pod pojem neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky, alebo výklad opačný.

Medzi účastníkmi nebolo sporné, že pôvodné právoplatné rozhodnutie o uložení pokuty daňovému subjektu, potvrdené rozhodnutím žalovaného, bolo zrušené novým rozhodnutím žalovaného po tom, ako správny súd zrušil pôvodné potvrdzujúce druhostupňové rozhodnutie. Pôvodné rozhodnutie o uložení pokuty, hoci aj nadobudlo právoplatnosť, bolo teda nezákonné, čo sa preukázalo v rámci súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia, ako aj následným zrušením v odvolacom procese. Takýto skutkový stav dáva opodstatnenie pre posúdenie sumy uhradenej pokuty (hoci úhrada sa uskutočnila nedobrovoľne formou použitia daňového preplatku) ako neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov, nakoľko k úhrade tejto sumy došlo na základe nezákonného rozhodnutia. Keby odvolací

súd prijal argumentáciu krajského súdu, že za daných okolností išlo o daňový preplatok v zmysle § 63 zákona č. 511/1992 Zb., mohol by správca dane vrátiť daňovému subjektu predmetnú sumu len na žiadosť subjektu (§ 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.). Ak by tak správca dane urobil v zákonnej lehote po doručení žiadosti daňového subjektu, daňovému subjektu by ani nevznikol nárok na úrok (§ 63 ods. 6 a contrario).

Odvolací súd zastáva názor, že pri načrtnutej interpretácii by vznikla racionálne neodôvodnená diferencia medzi znížením vyrubených daní alebo rozdielov dane (v zmysle hmotnoprávných predpisov) podľa pôvodného a nového rozhodnutia, prípadne medzi znížením sankčných úrokov podľa pôvodného a nového rozhodnutia, a medzi znížením pokút uložených podľa pôvodného a nového rozhodnutia. Rozhodnutie o pokute podľa § 35 ods. 7 správca dane vydáva ex officio a povinnosť z neho plynúca vzniká až týmto rozhodnutím. Aj v prípade uloženia pokuty podľa zákona č. 511/1992 Zb. pritom môže nastať nezákonnosť, vedúca k prelomeniu právoplatnosti vydaného rozhodnutia buď v správnom súdnictve (ako to bolo v prejednávanej veci), alebo na základe mimoriadnych opravných prostriedkov.

V už citovanom náleze sp. zn. III. ÚS 305/08 Ústavný súd Slovenskej republiky judikoval, že daňové subjekty, u ktorých došlo k zníženiu už zaplatenej dane alebo rozdielu dane zrušením pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní alebo v rámci správneho súdnictva a následným vydaním nového rozhodnutia, ktorým sa daň alebo rozdiel dane vyrubila v nižšej výške, sú v porovnateľnom postavení so skupinou daňových subjektov, u ktorých bola daň znížená priamo zmenou pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu. Prípadné obmedzenie či vylúčenie práva druhej uvedenej skupiny daňových subjektov z možnosti uplatňovať právo na zaplatenie sankčného úroku preto Ústavný súd Slovenskej republiky posudzoval so zreteľom na zásadu zákazu diskriminácie.

Najvyšší súd vidí taktiež porovnateľnosť postavenia tých subjektov, ktorým bola novým rozhodnutím znížená daň alebo rozdiel dane podľa hmotnoprávných predpisov, so subjektmi, ktorým bola novým rozhodnutím znížená (alebo vôbec neuložená) pokuta podľa § 35 zákona č. 511/1992 Zb. Taká interpretácia, ktorá vylučuje, aby sa na účely § 35b ods. 5 vety prvej zákona č. 511/1992 Zb. pod pojmom „zaplatená daň“ rozumela aj uhradená pokuta podľa § 35, by musela rozumne, opodstatnene a primerane vysvetliť, prečo má byť skupina daňových subjektov postihnutých pokutou vylúčená z možnosti uplatniť sankčný úrok, hoci neoprávnenosť zadržiavania sumy uhradenej pokuty bola daná prelomením právoplatnosti pôvodného rozhodnutia o uložení pokuty. Gramaticko-sémantický výklad ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. na zaujatie záveru o vylúčení daňových subjektov, ktorým bola uložená pokuta, z práva na sankčný úrok nie je postačujúci, pretože zákon v tomto ustanovení rozsah legálne definovaného pojmu daň podľa § 1a písm. a) výslovne nezužuje tak, ako je to v iných ustanoveniach, v ktorých sa nemá pod týmto slovom chápať daň v celom rozsahu legálnej definície na účely zákona č. 511/1992 Zb.

Rozumné, opodstatnené a primerané dôvody vylúčenia subjektov, ktorým bola novým rozhodnutím správca dane uložená nižšia pokuta, než aká bola uhradená na základe pôvodného právoplatného rozhodnutia, z práva na sankčný úrok spojený s neoprávneným zadržiavaním peňažných prostriedkov Najvyšší súd nezistil. Naopak, subsumpcia pokuty zaplatenej na základe pôvodného právoplatného rozhodnutia a zníženej novým rozhodnutím pod režim neoprávnene zadržiavaných peňažných prostriedkov je podľa Najvyššieho súdu v súlade so zmyslom a účelom ustanovení § 35a ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb.

Pokiaľ ide o náhľad vyslovený v napadnutom rozsudku, že extenzívny výklad ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý podľa krajského súdu prezentuje žalobca, je pri normách verejného práva neprípustný ako v prospech, tak aj v neprospech daňového subjektu, Najvyšší súd uvádza, že prípadná terminologická nejasnosť spojená s legislatívno-technickou nedokonalosťou verejnoprávného predpisu by sa podľa jeho názoru nemala pripisovať na ľarchu účastníka - daňového subjektu. Napokon odvolací súd interpretáciu, ktorou argumentoval žalobca, ani svoju vlastnú interpretáciu v tomto rozsudku nepovažuje za natoľko extenzívnu vo vzťahu k § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., že by vybočovala z medzí jazykového vyjadrenia tohto ustanovenia, ani z medzí jeho zmyslu a účelu.

VII.

Na základe uvedeného Najvyšší súd dospel k záveru, že daňovému subjektu Ing. I.Y. vznikol nárok na sankčný úrok v zmysle § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu (§ 35b ods. 5) - pokuty, na úhradu ktorej bol použitý daňový preplatok daňového subjektu a ktorá bola uložená na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane zrušeného neskorším rozhodnutím. Keďže žalovaný posúdil vec po právnej stránke nesprávne, žaloba bola podaná dôvodne (§ 250j ods. 2 písm. a) O.s.p.) a odvolací súd jej vyhovel.

V ďalšom konaní po vrátení veci rozhodne žalovaný o odvolaní daňového subjektu Ing. I.Y. proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, ktorým nebol daňovému subjektu priznaný požadovaný sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky, v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu vysloveným v tomto rozsudku, ktorým sú správne orgány konajúce vo veci viazané (§ 250ja ods. 4 O.s.p.), ako aj v súlade s prechodnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a poplatkov (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, keďže zákon č. 511/1992 Zb. bol podľa § 167 zákona č. 563/2009 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušený.

O trovách konania pred súdom prvého stupňa a o trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 146 ods. 1 písm. d), § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na ich náhradu, pretože konanie bolo začaté na návrh prokurátora.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.