



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Tatiany Hanečkovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD v právnej veci žalobcu **O. P., s.r.o.**, právne zastúpeného JUDr. E. K. proti žalovanému **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/211-1099/2007/999523-r zo dňa 09.01.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/23/2007-24 zo dňa 06.06.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/23/2007-24 zo dňa 06.06.2007 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie:

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/211-1099/2007/999523-r zo dňa 9.1.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice IV č. 698/230/77157/06/Pop zo dňa 25.10.2006, ktorým správca dane podľa ust. § 35b ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nepriznal sankčný úrok za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky, vyplývajúce z uhradeného rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku

2001 žalobcovi z dôvodu, že správca dane zaplatený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 daňovému subjektu vrátil podľa ust. § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane v danom prípade vrátil žalobcovi preplatok hneď po zrušení pôvodného rozhodnutia (ako sa dozvedel o vzniku preplatku) a vrátil vyrubenú daň po kontrole v lehote do 15 dní odo dňa zistenia preplatku, v súlade s ust. § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov daňovým orgánom, na základe zrušujúceho rozhodnutia Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S 5/05-37 zo dňa 8.9.2004, toto obdobie nie je možné považovať za obdobie neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov podľa ust. § 35b ods. 5 prvá veta zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Vyplýva to z hmotno-právnej podmienky ust. § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení zák.č. 122/2006 Z.z., keďže nejde o subjektívne zavinenie správcu dane, ale o objektívnu skutočnosť, t.j. vedenie súdneho sporu a vzniku daňovej povinnosti v správnej výške voči správcovi dane. Súd sa stotožnil s právnym záverom žalovaného v napadnutom rozhodnutí, a preto žalobu zamietol s poukazom na ust. § 250j ods. 1 O.s.p.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení právnym zástupcom včas odvolanie. Okrem iného uviedol, že z porovnania ustanovení § 35b a § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ide o dva samostatné a rozdielne inštitúty sankcionovania správcu dane. Subjektívne zavinenie, ako hmotno-právna podmienka sa vzťahuje len k sankcionovaniu podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. Povinnosť platenia úroku podľa ustanovenia § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. vzniká však až vtedy, ak správca dane preplatok, ktorý zapríčinil nevrátil v zákonnej lehote. Povinnosť platenia sankčného úroku podľa ust. § 35b ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. bez ohľadu na zavinenie vzniká vtedy, ak správca dane neoprávnene zadržieval peňažné prostriedky daňového subjektu. Žalobca má za to, že súd nesprávne aplikoval ustanovenia zák.č. 511/1992 Zb. a z uvedeného dôvodu prijal právny záver, ktorý nie je správny a z viacerých dôvodov nemá oporu v zákone. Vedenie súdneho sporu nemôže predstavovať a nepredstavuje objektívnu skutočnosť, ktorá sa vzťahuje k „vzniku daňovej povinnosti v správnej výške voči správcovi dane“ (súd nemá na to kompetenciu), ale predstavuje objektívnu skutočnosť len k tomu, či rozhodnutie správnych orgánov je alebo nie je zákonné. **Podľa žalobcu nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov spočíva v tom, že správne orgány v rozpore s ust. § 35b ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. zákonné podmienky na priznanie sankčného úroku rozširujú o podmienku vrátenia peňažných prostriedkov na základe nového rozhodnutia správcu dane.** Podľa správnych orgánov, ak peňažné prostriedky neboli vrátené na základe nového rozhodnutia správcu dane, potom sa nejedná o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu a nevzniká ani nárok na sankčný úrok. Predmetom súdneho sporu bolo posúdenie právnej otázky, či ide alebo nejde o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu, ak peňažné prostriedky neboli vrátené

na základe nového rozhodnutia správcu dane. Podľa ust. § 35b ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou a 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. V čase vzniku a vrátenia preplatku ešte nie je známe, či sú splnené všetky podmienky pre uplatnenie osobitného inštitútu sankčného úroku, pretože správca dane môže v novom rozhodnutí určiť daň v rovnakej výške, ako v pôvodnom rozhodnutí. V takom prípade by nevznikol rozdiel dane oproti pôvodnému zrušenému právoplatnému a vykonateľnému rozhodnutiu. Ak však na základe nového rozhodnutia bola daň, resp. rozdiel dane znížený alebo zrušený a daňový subjekt daň alebo rozdiel dane na základe pôvodného zrušeného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia aspoň čiastočne zaplatil, potom ide o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. Z uvedeného vyplýva, že vznik nároku na sankčný úrok sa spája so znížením dane, resp. rozdielu dane na základe nového rozhodnutia a nie s vrátením neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov na základe nového rozhodnutia. Na vznik nároku na sankčný úrok teda nemôže mať vplyv to, že správca dane vrátil daň na základe rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S 5/05-37 a ani to, že správca dane nečakal do ukončenia nového konania. Navrhovateľ vydaním nového rozhodnutia mal splnené všetky podmienky uvedené v ust. § 35b ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. a správcovi dane vznikla povinnosť podľa ust. § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. zaplatiť daňovému subjektu sankčný úrok. Navrhoval, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa zruší.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 13.08.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že dôvodom nepriznania sankčného úroku bolo nesplnenie podmienok pre priznanie sankčného úroku, uvedených v ust. § 35b ods. 5 a 6 zák.č. 511/1992 Zb. Uviedol, že sankčný úrok správca dane prizná za dobu od pôvodne vydaného rozhodnutia do nového rozhodnutia vo veci, pokiaľ v tej dobe peňažné prostriedky žalobcu zadržieval. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane nezadržieval peňažné prostriedky žalobcu v dobe od pôvodne vydaného rozhodnutia do nového rozhodnutia vo veci, pretože peňažné prostriedky žalobcovi vrátil dňa 25.11.2005 podľa ust. § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. na základe zrušujúceho rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S 4/05-37 zo dňa 08.09.2005. Nové rozhodnutie vo veci bolo vydané 15.6.2006. Do vydania nového rozhodnutia vo veci nebolo známe, aká je daňová povinnosť žalobcu za kontrolované obdobie. Novým rozhodnutím vo veci mohla byť určená taká istá daňová povinnosť ako pôvodným rozhodnutím, potom by mal navrhovateľ povinnosť zaplatiť rozdiel dane a peňažné prostriedky, ak by ich správca dane nebol vrátil, by nebolo možné považovať za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S 23/2007- 24 nie je novým rozhodnutím vo veci, pretože súd preskúmava iba zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu a nerozhoduje o práve a povinnosti žalobcu podľa hmotného práva, o tom môže rozhodnúť iba správny

orgán. Žalobca v odvolaní uvádza, že vznik nároku na sankčný úrok sa spája so znížením dane, resp. rozdielu dane na základe nového rozhodnutia a nie s vrátením neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov na základe nového rozhodnutia. K tomu žalovaný uvádza, že vznik nároku na sankčný úrok sa spája so splnením zákonom stanovených podmienok, a to s existenciou rozhodnutia o vyrubení dane alebo rozdielu dane, zníženie dane, resp. rozdielu dane na základe nového rozhodnutia, daň bola aspoň čiastočne zaplatená pričom sankčný úrok sa vypočítava za dobu zadržovania peňažných prostriedkov daňového subjektu **od vydania pôvodného rozhodnutia** o vyrubení dane alebo rozdielu dane **do vydania nového rozhodnutia**, ktorým sa daň, alebo vyrubený rozdiel dane znižuje. Správca dane peňažné prostriedky žalobcu po uvedení doby nezadržieval, preto nárok na zaplatenie sankčného úroku žalobcovi nevznikol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods.1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 3 prvá veta O.s.p) a podľa § 250ja ods. 4 druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Odvolací súd zistil, že spor medzi účastníkmi konania spočíva vo vyhodnotení predbežnej právnej otázky, či v danom prípade a po akú dobu správca dane neoprávnene zadržieval peňažné prostriedky daňového subjektu. Skutkový stav nebol medzi účastníkmi sporný. Sporným bol rozdielny pohľad účastníkov konania na výklad ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zák.č. 511/1992 Zb. Vzhľadom na to úlohou odvolacieho súdu bolo vyjadriť právny názor na aplikáciu tohto ustanovenia a jeho vzťah k ust. § 63 zákona č. 511/1992 Zb. (daňový preplatok).

Odvolací súd za ďalšiu predbežnú hmotnoprávnu otázku považoval otázku, či za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov možno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru správcu dane alebo odvolacieho orgánu, v období **od zaplatenia dane** daňovým subjektom správcovi dane **do jeho zrušenia rozsudkom súdu v správnom súdnictve**. Ide o zásadnú právnu otázku, ktorá rieši právny režim zaplatenej dane v medziobdobí, kedy platobný výmer bol platným rozhodnutím.

*Podľa § 35b ods. 5 prvá veta zák.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.***

Z obsahu uvedeného ustanovenia vyplýva, že v čase jeho aplikácie je v skutkovom stave predpokladaná existencia dvoch rozhodnutí, a to 1) právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu na základe, ktorého daň bola zaplatená a 2) nového rozhodnutia, ktorým bola daň znížená. Ide teda o zmenu (nie zrušenie súdom) pôvodného rozhodnutia, ktorým sa vyrubená daň znižuje. Zákonná fikcia neoprávnene zadržovaných prostriedkov je tu spájaná so súčasnou existenciou dvoch platných rozhodnutí, 1) na základe ktorého bola daň zaplatená a 2) rozhodnutia, ktorým bola daň znížená. Sankčný úrok takto pokrýva obdobie nesprávneho avšak v tom čase platného rozhodnutia správcu dane – platobného výmeru, resp. dodatočného platobného výmeru na základe ktorého bola daň zaplatená.

V prípade, ak právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane zaniklo, napr. zrušením rozsudkom súdu vydaným v správnom súdnictve, vzniká právna situácia, v ktorej zaplatená daň už nemá svoj právny základ v platnom platobnom výmere resp. dodatočnom platobnom výmere (v zmysle § 30 ods. 1 prvá veta zák.č. 511/1992 Zb. *v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím*). Zaniklo rozhodnutie od ktorého zaplatená daň odvodzovala svoju splatnosť. Preto sa zaplatená daň, u ktorej zanikol platobný výmer (titul) stala daňovým preplatkom.

Podľa § 63 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

Podľa § 30 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane alebo rozdiel dane okrem úroku, sankčného úroku, pokuty ustanovených zákonom, oznámi správca dane daňovému subjektu formou platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Daň podľa § 1a písm. a/ je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný zákon ňa neustanovuje inak.

Za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov nemožno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru správcu dane alebo odvolacieho orgánu, v období **od zaplatenia dane** daňovým subjektom správcovi dane **do zrušenia platobného výmeru rozsudkom súdu v správnom súdnictve, pretože v tomto medziobdobí bol platobný výmer platným rozhodnutím správcu dane. K jeho zrušeniu rozsudkom došlo s účinkami ex nunc.**

Odvolací súd konštatuje, že v danom prípade podliehalo vrátenie zaplatenej dane právnomu režimu vrátenia daňového preplatku v zmysle § 63 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb a podmienky pre aplikáciu ust. § 35b ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. splnené neboli.

O trovách konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal v odvolacom konaní úspech preto mu nevznikol nárok na náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave, dňa 14. februára 2008

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

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková