

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/31/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014200502  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200502.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: M. J., W., zastúpený: KPMG Legal s.r.o., Advokátska kancelária, Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/13404/2014/5085 zo dňa 14. januára 2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/67/2014-40 z 21. júla 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/67/2014-40 z 21. júla 2015 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a následného zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/13404/2014/5085 zo 14.1.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9103308/5/4574414/2013/Sla z 09.10.2013 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) žalobcovi vyrubený úrok z omeškania vo výške 11 772,60 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v ustanovenej lehote.

2. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov dospel k záveru, že postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom a námietky uvedené v žalobe neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia.

3. Odvolávajúc sa na obsah priloženého administratívneho spisu krajský súd považoval za preukázané, že žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 dňa 25.07.2012. Daň predstavovala sumu 27 135,96 €, ktorú žalobca uhradil dňa 14.08.2012. Prvostupňovým správny rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania vo výške 11 772,60 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v stanovenej lehote. Žalovaný na odvolanie žalobcu s argumentáciou obdobnou žalobe rozhodnutím č. 1100302/1/13404/2014/5085 zo 14.01.2014 prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava potvrdil.

4. Námietku žalobcu, že sa nedostal do omeškania s platbou dane, v dôsledku čoho by mal správca dane žalobcovi vyčísliť úrok z omeškania a to z toho dôvodu, že ustanovenie, podľa ktorého určil správca dane dátum splatnosti dane je ustanovením procesnoprávnym, a preto toto malo byť aplikované tak, ako bolo platné a účinné ku dňu podania daňového priznania, keď tak učinil s omeškaním, krajský súd odmietol s odôvodnením, že lehota na zaplatenie dane je lehotou hmotnoprávnou, teda takou, ktorej plynutie má následky v oblasti práva hmotného - a tým je v danom prípade splatnosť dane a vznik omeškania daňovníka v prípade nezaplatenia dane v lehote, preto bolo potrebné aplikovať jej znenie platné a účinné počas relevantného zdaňovacieho obdobia.

5. Krajský súd poukázal na znenie ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) platného a účinného v roku 2010, ktoré stanovovalo, že daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; keď použitím systematického výkladu dospel k záveru, že ak zákonodarca uviedol, že v lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť, mal na mysli nemennú trojmesačnú lehotu po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Aplikovaním žalobcom uvedeného výkladu zákona o dani z príjmov v spojení s daňovým poriadkom by podľa krajského súdu došlo k situácii, kedy by daňovník, porušujúci povinnosť podať daňové priznanie v zákonnej lehote, sám rozhodoval o dátume vzniku daňovej povinnosti (tým, že by sám rozhodol o tom, kedy podá daňové priznanie a požiada o oznámenie čísla účtu vedeného preňho správcou dane ako v žalobcovom prípade), čím by sa dostal do výraznej komparatívnej výhody oproti daňovým subjektom, ktoré si svoju povinnosť podať daňové priznanie a zaplatiť daň splnili riadne a včas, čo by viedlo k situácii, ktorá je v právnom štáte neprípustná, a to, žeby právo vzniklo na podklade porušenia práva je.

6. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

## II.

7. Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ OSP domáhajúc sa, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie. Súčasne žiadal priznať náhradu trov konania.

8. Nesúhlasil s názorom krajského súdu, podľa ktorého na určenie lehoty na zaplatenie dane je potrebné aplikovať znenie platné a účinné počas relevantného zdaňovacieho obdobia, keď poukázal na zmenu lehoty na úhradu dane podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov vykonanú zákonom č. 331/2011 Z.z., ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2012, avšak uplatňovala sa už na úhradu dane za zdaňovacie obdobie kalendárneho roku 2011 bez potreby úpravy prechodných ustanovení zákona. Tým, že zákonodarca mení lehotu na úhradu dane, podľa žalobcu bežne v praxi dochádza k rozdielnemu načasovaniu oznamovania čísla účtu na úhradu dane daňovníkom zo strany správcu dane, a teda k „pohyblivej“ splatnosti dane, o akej krajský súd tvrdil, že nemá nastávať.

9. Žalobca zastával názor, že neskoré podanie daňového priznania a neskorá úhrada dane sú dva rozdielne úkony, ktoré nemožno posudzovať spoločne. Akceptoval, že za podanie daňového priznania po lehote na jeho podanie mu bola vyrubená sankcia a túto uhradil, avšak nemožno z tejto skutočnosti

odvodiť, že bol po lehote aj s úhradou dane. Mal za to, že zákon o dani z príjmov jednoznačne rozlišuje medzi povinnosťou daňového subjektu podať daňové priznanie a zaplatiť daň. Záver, ku ktorému dospel krajský súd, a to, že sa na žalobcu podávajúceho daňové priznanie 25.07.2012 neaplikuje ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov účinného k 25.07.2012 a teda, že správca dane správne vyrubil úrok z omeškania za obdobie od 01.04.2011 až do 14.08.2012, by jednoznačne diskriminoval žalobcu oproti prípadom, kedy by daňové subjekty nepodali daňové priznanie za zdaňovacie obdobia, pri ktorých lehota na podanie nastala po účinnosti novej právnej úpravy v § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Ďalej uviedol, že bezodkladne po tom, čo mu správca dane oznámil číslo účtu 09.08.2012, túto 14.08.2012 zaplatil, preto by bolo možné sankcionovať daňový subjekt za nepodanie daňového priznania v lehote, nie však vyrubiť mu úrok z omeškania za obdobie medzi 01.04.2012 až 14.08.2012. Na základe uvedeného krajskému súdu tiež vytýkal, že neposúdil zodpovednosť žalobcu vo vzťahu k lehote na zaplatenie dane podľa právnej úpravy, ktorá by bola pre neho výhodnejšia.

10. K poslednému odvolaciemu dôvodu uviedol, že napadnuté rozhodnutie považoval za neúplné a nepresvedčivé, keďže súd v rozsudku neposkytol zrozumiteľný výklad právneho posúdenia veci, čím porušil ústavné právo žalobcu na spravodlivé súdne konanie.

### III.

11. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril písomným podaním zo 11.01.2016, v ktorom uviedol, že sa v plnom rozsahu zotrváva na svojom stanovisku, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu a právneho stavu veci, považuje tieto za právne správne a zákonné, preto navrhuje, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

12. K odvolacím dôvodom žalobcu uviedol, že podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2001 daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho a prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho štvrtého roka. V lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť. Lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2010 bola 31.03.2011 a v tejto lehote bol žalobca povinný daň aj zaplatiť.

13. K tvrdeniu žalobcu, že úkon podania daňového priznania a úkon zaplatenia dane sú v príslušných ustanoveniach zákona oddelené, upriamil pozornosť na ustanovenie §49 ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2011 a aj v znení účinnom od 01.01.2012, ktoré uvádza, že v lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť.

14. Skutočnosť, že daňový subjekt podal daňové priznanie za rok 2010 v roku 2012, kedy sa podľa § 49 ods. 3 zákona o dani z príjmov v znení od 01.01.2012 daň uhradza do 8 dní odo dňa doručenia oznámenia osobného účtu daňovníka, ak mu toto oznámenie bolo doručené po lehote na podanie daňového priznania, nemôže mať podľa žalovaného vplyv na daňovú povinnosť za rok 2010, nakoľko v predmetnom prípade lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov fyzických osôb a lehota na zaplatenie dane za rok 2010 bola do 31.03.2011. Zmena označovania platby dane na základe Vyhlášky č. 378/2011 MF SR o spôsobe označovania platby dane, nemá vplyv na lehotu splatnosti dane za rok 2010. Daň, ktorá mala byť zaplatená dňa 30.03.2011, bola odvedená do štátneho rozpočtu až 14.08.2012. Správca dane oznámil číslo účtu žalobcovi bezodkladne, ihneď po podaní daňového priznania za rok 2010 (doručené daňovému subjektu dňa 09.08.2012), nakoľko pred tým nemohol mať vedomosť, že daňový subjekt bude podávať daňové priznanie.

15. Žalovaný mal za to, že tvrdenie žalobcu, že od 1.1.2012 sa zmenila lehota splatnosti dane nie je možné akceptovať, keďže lehota splatnosti dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 - do 31.03.2011 nebola zákonom zmenená.

### IV.

16. Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a/ právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve a v zmysle § 1 písm. b/ konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

17. Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

19. V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

20. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

21. Najvyšší súd sa oboznámil s obsahom pripojených spisov a preskúmal správnosť záverov krajského súdu, ako aj úvah, z ktorých pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal.

22. Majúc ho za skutkovo a vecne správny, považuje najvyšší súd za primerané vysloviť, že sa s odôvodnením odvolaním napadnutého rozsudku v celom rozsahu stotožňuje a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia dodáva nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2, § 250ja ods. 3 OSP):

23. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/13404/2014/5085 zo 14.01.2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9103308/5/4574528/2013/Sla zo dňa 09.10.2013 o vyrubení úroku z omeškania vo výške 11 772,60 € žalobcovi za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v ustanovenej lehote.

24. Úlohou súdu v správnom súdnictve, ako vyplýva z už uvedeného, je preskúmanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v rozsahu a z dôvodov vymedzených v žalobe (resp. opravnom prostriedku).

25. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

26. Podľa čl. 2 ods.2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

27. Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

28. Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci povinné postupovať v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie.

29. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného najvyšší súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v termíne 25.07.2012. Daň predstavovala sumu 27 135,96 €, ktorú žalobca uhradil 14.08.2012. Rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 9103308/5/4574414/2013/Sla z 09.10.2013 bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania v sume 11 772,60 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v ustanovenej lehote. Rozhodnutím č. 1100302/1/13404/2014/5085 zo 14.01.2014 žalovaný na odvolanie žalobcu prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava potvrdil.

30. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov platného a účinného v roku 2010

(1) Daňové priznanie (§ 32 a 41), prehľad [§ 39 ods. 9 písm. a)] alebo hlásenie [§ 39 ods. 9 písm. b)] podáva daňovník miestne príslušnému správcovi dane.

(2) Daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí kalendárneho štvrtroka. V lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť.

31. Podľa § 2 písm. l/ zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.

32. Podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov platného a účinného ku dňu oneskoreného podania daňového priznania žalobcom (t.j. 25.07.2012) daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca, za predchádzajúci kalendárny mesiac. V lehote na podanie daňového priznania alebo hlásenia je povinný platiteľ dane, daňovník, dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu daň aj zaplatiť. Daňovník, ktorému do lehoty na podanie daňového priznania podľa tohto odseku alebo do lehoty podľa odseku 3 správca dane neoznámil číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný daň zaplatiť v lehote do ôsmich dní od doručenia tohto oznámenia, ak mu toto oznámenie bolo doručené po lehote na podanie daňového priznania. Rovnaký postup sa použije, ak za osobu, ktorá nemá do termínu na podanie daňového priznania správcovi dane oznámené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, podáva daňové priznanie dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu.

33. Podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku, úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie daň v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške.

34. Podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej

banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatených dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

35. Najvyšší súd pripomína, že ukladanie daní je imanentnou súčasťou suverenity štátu (ide o suverenitu dovnútra), konkrétne finančnej suverenity. Štát ako výlučný nositeľ niektorých funkcií slúžiacich dosahovaniu verejného záujmu musí mať možnosť reálne zabezpečiť pre plnenie týchto funkcií dostatok potrebných finančných zdrojov, ktoré sú v modernom demokratickom štáte vyznačujúcim sa rešpektovaním vlastníckeho práva s rovnakým zákonným obsahom a rešpektovaním princípov trhového hospodárstva získavané predovšetkým z titulu daní. Aj pri ukladaní daní štát musí dodržiavať katalóg základných práv a slobôd tvoriaci integrálnu súčasť ústavných poriadkov demokratických štátov a rešpektovať podstatu právneho štátu. Uvedenej požiadavke v podmienkach Slovenskej republiky zodpovedá povinnosť ukladania daní výlučne zákonom alebo na základe zákona (čl. 59 ods. 2 ústavy), lebo len tak možno obmedziť základné práva a slobody (čl. 13 ústavy), ktoré sú uložením povinnosti platiť dane nepochybne veľmi špecifickým spôsobom dotknuté. (Nález Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 243/2010-28 z 26. januára 2011).

36. Princípy právneho štátu a právnej istoty vyžadujú, aby príkazy a zákazy boli zákonne upravené tak, aby nevznikli pochybnosti o základnom obsahu právnej normy. (Nález Ústavného súdu ČSFR č. 9/1992 Zb. ).

37. Najvyšší súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva vo výklade zmeny ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov, keď sa žalobca dovoľával aplikácie uvedeného ustanovenia účinného od 01.01.2012 na daňovú povinnosť k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010.

38. Podľa najvyššieho súdu v zhode so závermi správnych orgánov, ako aj krajského súdu, je žalobcom nastolená právna konštrukcia právne neudržateľná. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť viažuca sa k zdaňovaciemu obdobiu roka 2010, ide o hmotnoprávnu rovinu práva, ktorú je potrebné vykladať a aplikovať v právnom režime, ktorý bol uplatniteľný v čase, keď nastala právna skutočnosť zakladajúca uvedený právny vzťah.

39. Zmena zákona o dani z príjmov k 01.01.2012 nijako nezasiahla do právnej povinnosti žalobcu k podaniu daňového priznania za rok 2010 do 31.03.2011; akákoľvek ďalšia zmena právneho režimu v oblasti hmotnoprávnej vzhľadom na jej zákonom stanovenú účinnosť od 01.01.2012 nemá vplyv spätne na predmetný právny vzťah, napriek tomu, že žalobca nesplnením si svojej povinnosti v ustanovenej zákonnej lehote, t.j. do 31.03.2011, podával daňové priznanie za účinnosti novej právnej úpravy, ktorá stanovila zmenený právny režim podávania daňového priznania.

40. Najvyšší súd považoval za potrebné k tejto právnej otázke uviesť, že znakom právnej normy je jej normatívny účinok (ustanovenia právnej normy majú všeobecnú záväznosť, teda musí ísť o druhovo rovnaké veci neurčeného počtu), t.j., že upravuje pravidlo dispozície právnej normy upravuje rovnako všetky právne vzťahy, ktoré spadajú do podmienok dispozície právnej normy.

41. Pripustením výkladu ustanovenia 49 ods. 2 žalobcom, t.j., že by mohol použiť jeho znenie účinné v

čase omeškaného podania daňového priznania, t.j. viac ako rok po uplynutí lehoty na splnenie daňovej povinnosti, by sa minul daný účinok pretože nie hypotéza právnej normy (t.j. skutočnosť, ktorá podmieňuje vznik daňovej povinnosti, t.j. zdaniteľný príjem za konkrétne zdaňovacie obdobie), ale samotný žalobca by si protiprávnym konaním vybral dispozíciu právnej normy, pod ktorú hodlá priradiť danú právnú skutočnosť určujúcu vznik právneho vzťahu. Takýto výklad by postavil žalobcu z dôvodu nesplnenia jeho povinnosti do výhodnejšieho postavenia voči nositeľom daňovej povinnosti, ktorí si je splnili v súlade so zákonom, čím by sa znemožnil správnomu orgánu poskytnúť pre uvedené normatívne prípady rovný prístup k právu.

42. Námietku žalobcu, ktorou spochybňoval oprávnenie správca dane vyrubiť v predmetnom prípade okrem sankcie za oneskorené podanie daňového priznania aj úrok z omeškania, odôvodňujúc tento záver tým, že neskoré podanie daňového priznania a neskorá úhrada dane sú dva rozdielne úkony, ktoré nemožno posudzovať spoločne, je potrebné podľa najvyššieho súdu tiež odmietnuť a to opätovne z dôvodu nesprávneho výkladu práva žalobcom. Ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení účinnom v znení účinnom do 31.12.2011 a aj v znení účinnom od 01.01.2012, ktoré uvádza, že v lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť, v tomto prípade ide o dispozíciu právnej normy, ktorá právny následok nedodržania v nej uvedeného pravidla správania sa, a to sankciu ustanovuje v § 156 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov, podľa ktorého úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie daň v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške. Z uvedeného podľa názoru najvyššieho súdu vyplýva, že správca dane konal v súlade so zákonom, keď žalobcovi vyrubil sankčný úrok v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia za 502 dní omeškania medzi dátumom splatnosti dane 31.03.2011 a dátumom zaplataenia dane 14.08.2012.

43. Najvyšší súd z obsahu podaného odvolania, ani z ďalšieho obsahu predložených spisov nezistil pochybenie krajského súdu týkajúce sa jeho postupu v konaní, v skutkovom hodnotení veci, alebo v jej právnom hodnotení, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie odvolaním napadnutého rozsudku. Naopak, dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne i právne správny, a preto ho potvrdil (§ 219 ods. 1, 2 OSP, § 250ja OSP).

44. O trovách odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol v zmysle § 224 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 OSP a § 250h OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal. Úspešnému žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 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 nie je prípustný opravný prostriedok.