

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/41/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012201506
Dátum vydania rozhodnutia:	16.12.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7012201506.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a Mgr Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: Rezidencia Cassovar, a. s., sídlom Žriedlová č. 3, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná č. 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/573737-1282334/2012/5305 zo dňa 27.11.2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/242/2012-25 zo dňa 12. februára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/242/2012-25 zo dňa 12. februára 2014, p o t v r d z u j e .

Účastníkom konania súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach vyhovel žalobnému návrhu zo dňa 21.12.2012 a postupom v zmysle § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, nakoľko považoval za preukázané, že žalovaný ako orgán rozhodujúci v poslednom stupni vo veci vyrubenia úroku z omeškania za nezaplatenie dane z príjmov právnickej osoby v lehote stanovenej rozhodnutím o povolení zaplatenia daňového nedoplatku v splátkach, vychádzal z nesprávneho právneho názoru. Považoval za nesprávny právny názor, podľa ktorého v prípade omeškania s platením poslednej splátky splatnej 26.3.2012 až dňa 2.4.2012, bolo uložené zaplatenie úroku z omeškania odo dňa 31.3.2011, t. j. odo dňa splatnosti dane, čiže dátumu pred vydaním rozhodnutia o povolení zaplatenia dlžného poistného v splátkach.

Žalobca v žalobných dôvodoch poukázal na stav, keď na základe daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby podaného dňa 28.3.2011, posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania (31.3.2011) sa stala splatnou daňová povinnosť vo výške 158 078,82 eur, pričom táto splatnosť bola neskorším rozhodnutím správcu dane zo dňa 9.5.2011 upravená tak, že povinnosť na jej zaplatenie bola rozdelená do desiatich splátok, z ktorých posledná vo výške 18.078,82 eur bola splatná 26.3.2012.

Z dôvodu nesporného zaplatenia poslednej splátky s omeškaním dňa 2.4.2012, čo viedlo k zročnosti celého nedoplatku došlo k vzniku oprávnenia vyrubiť sankčný úrok v zmysle § 156 Daňového poriadku. Správca dane rozhodnutím č. 9800303/5/2304146/2012 zo dňa 23.8.2012 vyrubil žalobcovi úrok z omeškania vypočítaný na základe záveru, že uhradením poslednej splátky po stanovenej lehote zanikla účinnosť povolenia platenia daňového nedoplatku v splátkach, celý nedoplatok sa stal splatný dňom pôvodnej splatnosti dane t. j. dňom 31.3.2011 a od tohto dátumu vyrubil úrok z omeškania s platením celej sumy daňového nedoplatku, t. j. 158.078,82 eur napriek tomu, že predchádzajúcich deväť splátok bolo uhradených v stanovenej lehote.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím vydaným v odvolacom konaní rozhodnutie správcu dane potvrdil. K odvolacej námietke, že takýto postup je nesprávny, nakoľko sumy zaplatené deviatimi predchádzajúcimi splátkami mal štát k dispozícii skôr uviedol, že zákonnou povinnosťou daňovníka bolo splniť si daňovú povinnosť k 31.3.2011, umožnený odklad bol iba podmienený.

Zásadným žalobným dôvodom bol právny názor žalobcu, že na vyrubenie sankčného úroku v danom prípade mala byť zákonná úprava aplikovaná tak, že malo byť zohľadnené zaplatenie prvých deviatich splátok v lehotách určených rozhodnutím zo dňa 9.5.2011, oneskoreným zaplatením splátky splatnej dňa 26.3.2012 (až dňom 2.4.2012) sa stal splatný celý daňový nedoplatok, pozostávajúci zo sumy poslednej splátky a len z tejto sumy mohol byť vyrubený úrok z omeškania.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie vyslovil názor, že rozhodnutím o povolení platenia daňového nedoplatku v splátkach bola konštitutívne určená nová splatnosť dane, v dôsledku čoho nemožno na jej pôvodnú splatnosť prihliadať. Dôsledky porušenia povinnosti platiť splátky riadne a včas - zosplatenie celého daňového nedoplatku a povinnosť platiť sankčný úrok teda nastávajú do budúcnosti. Úrok z omeškania je preto možné vyrubiť až odo dňa splatnosti poslednej splátky, ktorá nebola dodržaná a základom úroku z omeškania je výška zostávajúceho nedoplatku, t. j. poslednej splátky. Tento názor korešpondoval s právnym názorom vysloveným NS SR v obdobnej veci rozhodnutím pod sp. zn. 4SžoKS/65/2006 zo dňa 21.2.2007. Procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich zo zaplateného súdneho poplatku 70 eur.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalovaný a žiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako nezákonný zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Právny názor krajského súdu ohľadne aplikácie ust. § 156 ods. 1, 2 Daňového poriadku v spojení s ust. § 57 ods. 10 Daňového poriadku považuje za nesprávny. Za rozhodujúcu skutočnosť považuje to, že zákonná splatnosť predmetnej daňovej povinnosti nastala dňom 31.3.2011, správca dane umožnil žalobcovi vzniknutý daňový nedoplatok uhradiť v splátkach stanoveným spôsobom s tým, že v prípade dodržania výšky a splatnosti jednotlivých splátok nebude voči nemu uplatnený sankčný úrok. Porušenie povinnosti zaplatiť poslednú splátku riadne a včas malo za následok, že celá suma nedoplatku sa stala splatnou ku dňu splatnosti dane (31.3.2011) resp. dňom nasledujúcim po splatnosti dane (§ 57 ods. 10 Daňového poriadku v príslušnom znení).

Na podporu svojej argumentácie poukázal na aktuálne znenie § 57 ods. 10 Daňového poriadku (účinné od 1.1.2014), v zmysle ktorého ak daňový subjekt nezaplatí odloženú daň vo výške a v lehote určenej správcou dane v rozhodnutí alebo nezaplatí splátku dane vo výške a v lehote určenej správcou dane v rozhodnutí, stáva sa splatnou celá suma neuhradenej dane dňom pôvodnej splatnosti dane alebo splátky dane. Správca dane zo sumy neuhradenej dane vyrubí úrok z omeškania podľa § 156. Mal za to, že z gramatického a logického výkladu tohto znenia ustanovenia, ale aj znenia platného a účinného do 31.12.2013 vyplýva, že dôsledky porušenia rozhodnutia správcu dane, ktorým bolo žalobcovi povolené zaplatenie daňového nedoplatku na dani z príjmov právnických osôb nenastávajú do budúcnosti, ale viažu sa na splatnosť dane upravenej ust. § 49 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z. z.

Žalobca vo svojom vyjadrení k odvolaniu žiadal napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť, nakoľko nie je možné na daný prípad aplikovať znenie § 57 ods. 10 daňového poriadku účinné až od 1.1.2014. Stotožnil sa s právnym názorom krajského súdu o právnej významnosti rozhodnutia o

povolení platenia dane v splátkach, zakladajúceho do budúcnosti účinky, vrátane možnosti vymáhania sankčného úroku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 156 ods. 1 písm. c) zák. č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku

Úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane splátku dane.

Podľa § 57 ods. 10 Daňového poriadku, v znení účinnom do 31.12.2013

Ak daňový subjekt nezaplatí odloženú daň vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí alebo nezaplatí splátku dane vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí, stáva sa splatný celý daňový nedoplatok dňom nasledujúcim po dni splatnosti dane alebo splátky dane. Správca dane je povinný začať daňové exekučné konanie do 30 pracovných dní odo dňa, keď mala byť daň alebo splátka dane zaplatená.

Podľa § 57 ods. 10 Daňového poriadku, v znení účinnom od 1.1.2014

Ak daňový subjekt nezaplatí odloženú daň vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí alebo nezaplatí splátku dane vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí, stáva sa splatnou celá suma neuhradenej dane dňom pôvodnej splatnosti dane alebo splátky dane. Správca dane zo sumy neuhradenej dane vyrubí úrok z omeškania podľa § 156. Správca dane je povinný začať daňové exekučné konanie do 30 pracovných dní odo dňa, keď mala byť daň alebo splátka dane zaplatená.

Podľa § 35b ods. 1 písm. f) zák. č. 511/1992 Zb. v znení platnom a účinnom do 31.12.2011

Sankčný úrok vyrubí správca dane daňovému subjektu, ak daň alebo splátku dane nezaplatí v lehote alebo vo výške podľa osobitného zákona, 8a) alebo v lehote alebo vo výške určenej správcom dane v rozhodnutí.

Z obsahu spisu vyplýva, že jediným dôvodom podania žaloby bola námietka nesprávneho výkladu ust. § 57 ods. 10 Daňového poriadku v znení do 31.12.2013, ktorý je svojou filozofiou odlišný od neskôr účinnejšej úpravy stanovenia momentu, od ktorého je správca dane oprávnený v prípade porušenia povinnosti uloženej rozhodnutím o platení dane v splátkach, vyrubiť úrok v zmysle § 156 Daňového poriadku.

Krajský súd pri svojom rozhodovaní vychádzal zo záveru, že vydaním rozhodnutia o platení dlžnej dane v splátkach, bola novourčená lehota čiastkových splatností jednotlivých častí dlžnej dane a od splatnosti každej z nich odvodzoval začiatok obdobia, za ktoré je možné vyrubiť úrok z omeškania. Jeho argumentácia bola obdobná s argumentáciou NS SR vo veci nároku na sankčný úrok v zmysle § 35b ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov rozsudkom 4SžoKS/65/2006 zo dňa 21.2.2007. V tomto prípade NS SR aplikoval na obdobnú situáciu (rozhodnutie o platení omeškanej dane v splátkach, splatnosť celej dane po nedodržaní dátumu splatnosti jednej zo splátok) právnu úpravu, podľa ktorej správca dane vyrubí sankčný úrok za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni splatnosti dane alebo rozdielu dane až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 63. Za danej situácie najvyšší súd nepovažoval za správny názor žalovaného, ktorý aj v prípade zosplatnenia celej daňovej povinnosti v dôsledku nedodržania termínov v

rozhodnutí o povolení splácania dlžnej dane v splátkach považoval pre výpočet sankčného úroku za rozhodujúci dátum vzniku zákonnej daňovej povinnosti. Výslovil záver, že rozhodnutím o povolení zaplatiť daň v splátkach bola konštitutívne určená nová splatnosť dane a tým už na pôvodnú splatnosť dane nemožno prihliadať. Rozhodnutie o povolení zaplatiť daň v splátkach nezaniká s účinkami ex tunc nedodržaním stanovených podmienok, a určeného splátkového kalendára, ale v zmysle uvedeného rozhodnutia s účinkami ex nunc nastávajú ním určené dôsledky jeho porušenia, a to splatnosť celého nedoplatku v zostávajúcej výške, ktorý nedoplatok je základom pre vyrubenie sankčného úroku.

Krajský súd mal za to, že bez ohľadu na nadobudnutie účinnosti novej právnej úpravy, § 57 ods. 10 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2013, ktorá sa ale v zásade nelíši od právnej úpravy ust. § 35b ods. 1 písm. f) zák. č. 511/1992 Zb. je dôvodné vzniknutú situáciu vyhodnotiť na základe aplikácie rovnakého právneho vyhodnotenia a dospel k záveru o tom, že účinky porušenia povinnosti stanovenej rozhodnutím o povolení platenia daňovej povinnosti v splátkach nastávajú do budúcnosti, úrok z omeškania je teda možné vyrubiť až odo dňa splatnosti poslednej splátky, ktorá žalobcom nebola dodržaná a základom úroku z omeškania je výška zostávajúceho nedoplatku, t. j. výška poslednej splátky.

Podľa názoru Najvyššieho súdu SR, krajský súd dostatočne a vecne správne odôvodnil svoj právny názor, považujúci za rozhodujúci pre počítanie úroku z omeškania novostanovený dátum čiastkových splatností dlžnej dane, nakoľko z právnej úpravy platnej v danom období iný právny záver nevyplýva. Najvyšší súd SR sa teda v celom rozsahu stotožnil s dôvodmi napadnutého rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Len na doplnenie uvádza, že pokiaľ žalovaný považoval za správny a logický iný právny názor a ako výkladovú pomôcku poukazoval na úpravu § 57 ods. 10 Daňového poriadku v znení účinnom od 1.1.2014, treba uviesť, že táto právna úprava podrobne upravila dovtedy nejednoznačne upravenú otázku začatia plynutia lehoty, za ktorú možno vyrubiť úrok z omeškania takým spôsobom, ktorý je v neprospech daňového subjektu. Retroaktívne použitie neskoršej právnej úpravy je neprípustné. Pokiaľ by mala byť táto úprava použitá ako argument pri teleologickom výklade ust. § 57 ods. 10 Daňového poriadku na účely konkrétneho daňového konania, má Najvyšší súd SR za to, že použitie takéhoto výkladu, priečiaceho sa judikatúre a jednoznačne v neprospech daňového subjektu, je rovnako neprípustné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania Najvyšší súd SR rozhodol v zmysle ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k O.s.p. tak, že účastníkom konania nepriznal nárok na ich náhradu.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.